



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC**  
**DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO E SISTEMAS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**MODELO CONCEITUAL DE SISTEMA DE CUSTOS POR ATIVIDADES**  
**PARA AS UNIVERSIDADES: UM ESTUDO DE CASO NA**  
**UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ**

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do  
grau de Mestre em Engenharia de Produção e Sistemas.

**EDEMIR MANOEL DOS SANTOS**

Florianópolis - SC  
Junho de 2001.

**EDEMIR MANOEL DOS SANTOS**

**MODELO CONCEITUAL DE SISTEMA DE CUSTOS POR ATIVIDADES  
PARA AS UNIVERSIDADES: UM ESTUDO DE CASO NA  
UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de mestre em Engenharia de Produção e Sistemas e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas.

---

**Prof. Ricardo Miranda Barcia, Phd.**  
Coordenador do Curso

**BANCA EXAMINADORA:**

---

**Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.**  
Orientador

---

**Prof<sup>a</sup> . Ilse Maria Beuren, Dr<sup>a</sup>**

---

**Prof. Luiz Gonzaga de Souza Fonseca, Dr.**

---

**Prof. José Roberto Provesi, Dr.**

*“Se o Senhor não edificar a casa,  
em vão trabalham os que a edificam”.*

*“Bem-aventurado aquele que teme ao Senhor  
e anda nos seus caminhos!  
Do trabalho de tuas mãos comerás,  
feliz serás, e tudo te irá bem”.*

*Jesus Cristo: Salmos 127 e 128.*

## DEDICATÓRIAS

Este trabalho é dedicado aos meus pais, Manoel e Maria Laurinda e principalmente à Ana Maria, minha esposa e à Natália e Maria Eduarda, minhas filhas.

Também para Edemilson, o “alemão”, meu irmão de alma branca, mas tão branca que, no limiar de sua existência, virou nuvem e voou para o céu.

E a todos aqueles que buscam o conhecimento científico com o desejo de transformar para melhor, a humanidade.

## AGRADECIMENTOS

O tempo, a dedicação e o esforço que fazem parte de um trabalho de pesquisa desta natureza levam-nos, naturalmente, a agradecer a Deus, pela vida e pela necessidade do crescimento intelectual.

Muitas são as fases pelas quais passamos no transcorrer desta etapa, na qual pessoas e instituições nos apoiaram no completar desta jornada. Assim, agradecemos:

A Ana Maria, Natália e Maria Eduarda pelo apoio, compreensão e dispensa do convívio familiar, durante a execução dos trabalhos.

À UFSC, à UNIVALI e à FUNCITEC pela oportunidade, ambiente de pesquisa e viabilidade financeira de realização deste trabalho.

Aos professores Edison Vilela e Danilo Melim, pela oportunidade ímpar de realização da pesquisa nas dependências da Universidade do Vale do Itajaí.

Ao Professor Dr. Antônio Diomário de Queiroz, sempre comprometido com os trabalhos, pela amizade, valiosa orientação e, principalmente, por acreditar no tema e na proposta da pesquisa.

Aos membros da banca examinadora, pelo enriquecimento e pela avaliação da dissertação.

As demais, pessoas e instituições que contribuíram, direta ou indiretamente, na realização deste trabalho, meu sincero muito obrigado!

## SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS .....	VIII
LISTA DE QUADROS .....	IX
LISTA DE TABELAS .....	IX
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS .....	X
RESUMO .....	XII
ABSTRACT .....	XIII

### CAPÍTULO 1

<b>1 – INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 – CENÁRIO ATUAL DAS ORGANIZAÇÕES .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 – TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....</b>	<b>3</b>
<b>1.3 – OBJETIVOS .....</b>	<b>5</b>
1.3.1 – OBJETIVO GERAL .....	5
1.3.2 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	5
<b>1.4 – JUSTIFICATIVA E IMPORTÂNCIA .....</b>	<b>6</b>
<b>1.5 – METODOLOGIA .....</b>	<b>9</b>
1.5.1 – MODELO DE ESTUDO .....	9
1.5.2 – MÉTODO DE COLETA DE DADOS .....	9
1.5.3 – ANÁLISE DOS DADOS .....	10
1.5.4 – LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	10
<b>1.6 – ESTRUTURA DO TRABALHO .....</b>	<b>11</b>

### CAPÍTULO 2

<b>2 – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 – A IMPORTÂNCIA DOS CUSTOS PARA A GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES ..</b>	<b>13</b>
<b>2.2 – TENDÊNCIAS ATUAIS DE CUSTEIO .....</b>	<b>15</b>
2.2.1 – ACTIVITY BASED COSTING – ABC .....	17
2.2.2 – ESTRUTURAÇÃO DO CUSTEIO ABC .....	20
<b>2.3 – SISTEMA CONTÁBIL TRADICIONAL .....</b>	<b>21</b>
<b>2.4 – CONTABILIDADE DE GESTÃO .....</b>	<b>22</b>
2.4.1 – CONTABILIDADE POR ATIVIDADES .....	24
2.4.1.1 – CADEIA DE VALOR, FUNÇÕES E PROCESSOS .....	26
2.4.1.2 – ATIVIDADES, TAREFAS .....	28
2.4.1.3 – DIRECIONADORES DE CUSTOS .....	31
2.4.1.4 – MODELOS DE IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES .....	32
<b>2.5 – O ENSINO SUPERIOR NO BRASIL .....</b>	<b>34</b>
2.5.1 – CLASSIFICAÇÃO, ESTRUTURA E MANTENEDORAS .....	39
2.5.2 – NÍVEIS E MODALIDADES DE EDUCAÇÃO .....	43
<b>2.6 – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR UNIVERSITÁRIAS .....</b>	<b>44</b>
2.6.1 – AMBIENTE E MISSÃO .....	44
2.6.2 – RECURSOS .....	47
2.6.3 – PROCESSOS E ATIVIDADES .....	49
2.6.4 – TRATAMENTO, PLANO DE CONTAS E RELATÓRIOS CONTÁBEIS ...	54

**CAPÍTULO 3**

<b>3 – MODELO DELINEADO PARA DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS POR ATIVIDADES NAS UNIVERSIDADES .....</b>	<b>56</b>
<b>3.1 – DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES PARA AS UNIVERSIDADES .....</b>	<b>56</b>
3.1.1 – DEFINIÇÃO DAS FUNÇÕES, PROCESSOS E ATIVIDADES .....	56
3.1.2 – RECURSOS E DEFINIÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS .....	60
3.1.3 – DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS .....	66
<b>3.2 – PROPOSIÇÃO DE NOVA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL PARA AS UNIVERSIDADES .....</b>	<b>68</b>
<b>3.3 – OPERACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS .....</b>	<b>72</b>
3.3.1 – MENSURAÇÃO DAS ATIVIDADES .....	72
3.3.2 – CODIFICAÇÃO DOS PROCESSOS, ATIVIDADES E OBJETOS DE CUSTOS .....	76
3.3.3 – AJUSTES NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO .....	81

**CAPÍTULO 4**

<b>4 – ESTUDO DE CASO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI .....</b>	<b>84</b>
<b>4.1 – CARACTERIZAÇÃO DA UNIVALI .....</b>	<b>84</b>
4.1.1 – HISTÓRICO DA UNIVALI .....	84
4.1.2 – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA UNIVALI .....	86
4.1.3 – MISSÃO E AUTONOMIA DA UNIVALI .....	90
4.1.4 – IDENTIFICAÇÃO DOS CURSOS E PROJETOS DA UNIVALI .....	91
4.1.5 – IDENTIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE FINANCEIRA DA UNIVALI .....	96
<b>4.2 – CÁLCULO DO CUSTO DE UM CURSO - EXEMPLO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DA UNIVALI .....</b>	<b>99</b>
4.2.1 – INTRODUÇÃO AO CÁLCULO DO CUSTO POR CURSO .....	99
4.2.2 – ALOCAÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES DE APOIO .....	103
4.2.3 – ALOCAÇÃO DOS RECURSOS AOS OBJETOS DE CUSTOS .....	111
4.2.4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	114

**CAPÍTULO 5**

<b>5 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>116</b>
<b>5.1 – CONCLUSÕES .....</b>	<b>116</b>
<b>5.2 – RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>118</b>

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>119</b>
---	------------

<b>BIBLIOGRAFIAS .....</b>	<b>124</b>
----------------------------	------------

**ANEXOS**

ANEXO 1 – EVOLUÇÃO DAS UNIVERSIDADES CATARINENSES DA ACAFE .....	127
ANEXO 2 – PLANILHA DE CUSTOS DA UNIVALI .....	129
ANEXO 3 – CLASSIFICAÇÃO DAS ÁREAS DO CONHECIMENTO .....	132
ANEXO 4 – MODELO PARA PROJETO DE EXTENSÃO DA UNIVALI .....	135
ANEXO 5 – MAPAS DAS UNIDADES DE RESULTADOS DA UNIVALI .....	139
ANEXO 6 – RATEIO DAS DESPESAS INDIRETAS AOS CURSOS .....	150

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1</b>	RAZÕES DE INTERESSE E VISÃO CONTEXTUAL DO ABC .....	19
<b>FIGURA 2</b>	CONTEXTO CONCEITUAL DA CONTABILIDADE .....	23
<b>FIGURA 3</b>	FLUXO DE CONSUMO DOS RECURSOS .....	25
<b>FIGURA 4</b>	VISÃO HORIZONTAL DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES .....	28
<b>FIGURA 5</b>	INTERAÇÃO ENTRE PROCESSOS, ATIVIDADES E TAREFAS .....	30
<b>FIGURA 6</b>	MODELOS DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES .....	33
<b>FIGURA 7</b>	AMBIENTE DAS UNIVERSIDADES .....	44
<b>FIGURA 8</b>	A MISSÃO DAS UNIVERSIDADES .....	46
<b>FIGURA 9</b>	O PROCESSO DE PRODUÇÃO DAS UNIVERSIDADES .....	50
<b>FIGURA 10</b>	VISÃO DOS PROCESSOS DE UMA UNIVERSIDADE .....	53
<b>FIGURA 11</b>	REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DOS OBJETOS DE CUSTOS .....	63
<b>FIGURA 12</b>	VISÃO DE RASTREAMENTO DOS RECURSOS, ATIVIDADES E OBJETOS DE CUSTOS .....	67
<b>FIGURA 13</b>	SUGESTÃO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL PARA AS UNIVERSIDADES .....	70
<b>FIGURA 14</b>	REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DO SISTEMA DE CUSTOS .....	75
<b>FIGURA 15</b>	CÓDIGO ANALÍTICO DO SISTEMA DE CUSTOS .....	80
<b>FIGURA 16</b>	SISTEMA DE RELATÓRIOS .....	82
<b>FIGURA 17</b>	FUNDAÇÃO UNIVALI – ESTRUTURA FUNCIONAL – VISÃO GERAL.....	88
<b>FIGURA 18</b>	FUNDAÇÃO UNIVALI – PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO .....	89
<b>FIGURA 19</b>	FLUXOGRAMA DOS PROJETOS DE CURSOS DA UNIVALI .....	92
<b>FIGURA 20</b>	FLUXOGRAMA DOS PROJETOS DE PESQUISA OU DE EXTENSÃO DA UNIVALI .....	95
<b>FIGURA 21</b>	VISUALIZAÇÃO ANALÍTICA DA CONTA CONTÁBIL DA UNIVALI .....	96
<b>FIGURA 22</b>	VISÃO REPRESENTATIVA DO EXEMPLO.....	100
<b>FIGURA 23</b>	VISÃO GERAL DE MENSURAÇÃO - CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	113



## LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1</b>	NOVOS PARADIGMAS DE GESTÃO .....	2
<b>QUADRO 2</b>	ESTRUTURA INTERNA DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR ...	40
<b>QUADRO 3</b>	CLASSIFICAÇÃO TIPOLOGICA DAS FUNDAÇÕES .....	42
<b>QUADRO 4</b>	PRINCIPAIS TIPOS DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR .....	42
<b>QUADRO 5</b>	SISTEMATIZAÇÃO DOS RECURSOS .....	60
<b>QUADRO 6</b>	CARACTERÍSTICAS NECESSÁRIAS ÀS UNIVERSIDADES .....	69
<b>QUADRO 7</b>	MODELO DE DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DO DÉFICIT .....	83
<b>QUADRO 8</b>	DIAGRAMA DA EVOLUÇÃO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO DA UNIVALI .....	85
<b>QUADRO 9</b>	ESTRUTURA DA DRE DA UNIVALI .....	98
<b>QUADRO 10</b>	COMPOSIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS UTILIZADOS	104
<b>QUADRO 11</b>	RESUMO DAS ATIVIDADES SECUNDÁRIAS .....	108

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 1</b>	PROCESSOS E ATIVIDADES DO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.....	64
<b>TABELA 2</b>	PROCESSOS E ATIVIDADES DO APOIO INSTITUCIONAL .....	65
<b>TABELA 3</b>	CODIFICAÇÃO BASES FÍSICAS .....	76
<b>TABELA 4</b>	CODIFICAÇÃO OBJETOS DE CUSTOS .....	77
<b>TABELA 5</b>	CODIFICAÇÃO DOS PROCESSOS E ATIVIDADES .....	78
<b>TABELA 6</b>	CODIFICAÇÃO DOS RECURSOS .....	79
<b>TABELA 7</b>	RECURSOS INDIRETOS CONSUMIDOS EM 1999 .....	101
<b>TABELA 8</b>	RECURSOS DIRETOS CONSUMIDOS EM 1999 PELOS CURSOS DO CESCIESA E CEJURPS NA UNIVALI .....	102
<b>TABELA 9</b>	ALOCÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES SECUNDÁRIAS.....	107
<b>TABELA 10</b>	COMPOSIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES UTILIZADOS .	109
<b>TABELA 11</b>	REALOCÇÃO DAS ATIVIDADES SECUNDÁRIAS PARA AS ATIVIDADES PRIMÁRIAS .....	110
<b>TABELA 12</b>	RESUMO DAS ATIVIDADES PRIMÁRIAS (Custos Indiretos) .....	111
<b>TABELA 13</b>	ALOCÇÃO DAS ATIVIDADES AOS OBJETOS DE CUSTOS .....	112

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

ABC – ACTIVITY BASED COSTING (CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES)

CAPES – COMISSÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE ENSINO SUPERIOR

CAU – COLÉGIO DE APLICAÇÃO DA UNIVALI

CESCIESA – CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

CEJURPS – CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DE CIÊNCIAS JURÍDICA, POLÍTICA E SOCIAIS

CEE – CONSELHO ESTADUAL DE EDUCAÇÃO

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

CIF – CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO

CNAS – CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

CNPq – CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO

CPA – CONTABILIDADE POR ATIVIDADES

CONFIES – CONSELHO NACIONAL DAS FUNDAÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

DRE – DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

DSD – DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT OU DO DÉFICIT

ESFL – ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

FEPEVI – FUNDAÇÃO DE ENSINO DO POLO GEO-EDUCACIONAL DO VALE DO ITAJAÍ

FINEP – FINANCIADORA DE ESTUDOS E PROJETOS

FUNTEC – PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO

IES – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

IFES – INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

MEC – MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA

NBCT – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

PROAD – PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO

PROEN – PRO-REITORIA DE ENSINO

PROPPEX – PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

SOAE – SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E APOIO AO EDUCANDO

SUPRA – SISTEMA UNIVERSITÁRIO PROVA POR ÁREA (UNIVALI/FURB)

TOC – THEORY OF CONSTRAINTS (TEORIA DAS RESTRIÇÕES)

UE – UNIVERSIDADE EMPRESA

UFSC – UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

UnB – UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

UNIVALI – UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ

USP – UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

## RESUMO

O presente trabalho de pesquisa consiste no delineamento conceitual de um sistema de custos para as universidades, fundamentado nos princípios norteadores da contabilidade por atividades para a geração de informações gerenciais como instrumento de auxílio ao tomador de decisões dessas organizações. Dessa forma, busca torná-las mais competitivas na prestação dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão diante das mudanças e desafios atuais impostos pela economia brasileira e a mundial.

Inicialmente, o trabalho destaca a importância dos custos para a gestão das organizações, tece comentários acerca do sistema tradicional contábil indicando possíveis tendências atuais das técnicas de custeio e faz uma incursão nos conceitos da contabilidade por atividades para a gestão. Procede, então, a um breve histórico do ensino superior brasileiro, de seus níveis e modalidades de educação e da classificação, estrutura e mantenedora das instituições de ensino superior. Após, aborda as instituições de ensino superior universitárias, objeto da presente pesquisa, por meio da análise de seu ambiente de atuação, de sua missão e, principalmente, dos processos, atividades, tarefas e recursos necessários para realização dos seus serviços.

Em seguida, propõe uma nova estrutura organizacional para as universidades que viabilize a implantação do sistema de custos definido no estudo. Apresenta esse sistema de custos com a respectiva codificação necessária para os processos, atividades, tarefas e objetos de custos e dos possíveis ajustes a serem feitos no plano de contas e nos relatórios de gestão das universidades.

Por último, descreve um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI caracterizando-a e exemplificando o cálculo do custo dos cursos no âmbito da área das ciências sociais aplicadas como ilustração do modelo proposto.

## **ABSTRACT**

This research project consists of a conceptual outlining of a cost system for universities, based on the guiding principles of accounting per activities, for the development of managerial information as an instrument to help the one who makes decisions in these organizations. In this way, it seeks to make these institutions more competitive in their teaching, research, and extension services, in the face of changes and current challenges imposed both by the global and Brazilian economies.

First, the work highlights the importance of the management costs of the organizations, presents comments regarding the traditional accounting system by pointing out possible current trends of the funding, and deals with the concepts of accounting per activities for their administration. Then, it moves on to a brief history of the Brazilian higher education. It deals with the levels and kinds of education and the classification, structure, and maintenance of these higher education institutions. Next, it approaches the higher education institutions, which are the object of this research, by means of an analysis of its area of interest, its mission, and primarily, the processes, activities, tasks, and resources necessary for the accomplishment of its services.

Second, it proposes a new organizational structure for the universities that may make possible the establishment of the cost system along with its respective codification for the processes, activities, tasks, and cost objects and the possible adjustment to be made both in the plan of accounts and in the managerial reports of the universities.

Finally, it describes a case study at the Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI - thus characterizing it and illustrating the calculation for the courses of the applied social sciences area as a sample of the proposed model.

## CAPÍTULO 1

### 1 – INTRODUÇÃO

#### **1.1 – CENÁRIO ATUAL DAS ORGANIZAÇÕES**

A existência das organizações em um mercado global, onde a busca pela competitividade é condição básica de sobrevivência, levou as empresas a se adaptarem e a internalizarem as mudanças impostas por este mercado. E, à medida que a complexidade dessas organizações evoluiu, seu processo decisório passou a ser mais rápido, mais preciso e dinâmico, tanto a nível operacional como a nível gerencial e estratégico.

Dentre essas mudanças, é possível destacar:

- a extinção da reserva de mercado, com a extinção de barreiras alfandegárias que tentavam proteger algumas empresas nacionais, tornando-as empresas transacionais,
- a revolução da forma de administrar as organizações trazidas pela tecnologia da informação, e
- a renovação do conhecimento mudando o perfil do consumidor, deixando-o mais exigente, aliado a novos recursos jurídicos à sua disposição.

Diante dos novos paradigmas de gestão (ver quadro 1, página seguinte), as empresas deixaram de se preocupar somente com o aumento de suas receitas através do crescimento do seu mercado e do desenvolvimento de novos produtos para, enfim, enfatizarem seus esforços no controle e acompanhamento de seus custos.

Ao contrário do passado, em que o preço de venda era por elas internamente definido, nota-se hoje, com relativa frequência, que as organizações têm o seu preço de venda definido pelo seu mercado de atuação. Esse novo panorama passou a exigir maior detalhamento dos gastos da empresa, como forma de administrar as modificações necessárias para melhor otimização dos recursos disponíveis.

PENSAMENTO TRADICIONAL	PENSAMENTO MODERNO
Orientação por função.	Orientação por processo de negócio.
Redução de custos.	Prevenção de custos.
Informação precisa, estática.	Informação relevante, oportuna.
Busca do culpado.	Participação proativa.
Hierarquia/departamento	Equipes/células de processo.
Desempenho individual	Desempenho por processos.
Voltado para a organização interna.	Voltado para o cliente.

QUADRO 1 – NOVOS PARADIGMAS DE GESTÃO.  
Fonte: Adaptado de CHING (1997).

Neste contexto, em que o avanço tecnológico, a crescente complexidade dos sistemas de produção, a diversificação de bens ou serviços realizados em uma mesma unidade de negócios e os novos modelos de administração aumentaram os custos indiretos das empresas, a contabilidade por atividades encontra espaço para sua aplicação.

Para BOISVERT (1999:12), a contabilidade por atividades é mais apropriada para o cálculo do custo dos produtos, em especial quando os custos indiretos de fabricação - CIF são elevados, assim como quando há grande variedade de bens ou serviços realizados, pois um dos seus objetivos é o tratamento individualizado desses custos indiretos, por meio da relação de causa e efeito entre eles e as atividades e os objetos de custo que os geraram.

Para enfrentar esse novo mundo de profundas transformações, as organizações precisam mudar sua filosofia de administrar seus negócios, pois essas mudanças exigem maior detalhamento e acompanhamento de seus custos através de controles mais eficazes, como forma de controlar e planejar as modificações necessárias para melhor otimizar seus recursos, pois sabe-se que não há mais espaço para o amadorismo, a improvisação ou mesmo para a ação de gerir um negócio somente pelo *feeling* do seu administrador.

## **1.2 – TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA**

O tema deste trabalho é o delineamento de um sistema de custos por atividades para as universidades. Buscou-se a contabilidade por atividades, por

acreditar-se na hipótese de que o modelo possa quantificar os gastos dessas instituições nas atividades necessárias à prestação dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão.

Esta forma possibilita demonstrar os custos em suas áreas ou centros de responsabilidades e, principalmente, os custos dos diversos processos existentes na prestação dos serviços de ensino, pesquisa e extensão realizados no âmbito das universidades, facilitando a tomada de decisão pelos seus gestores.

Nesse sentido BRIMSON (1996:41) afirma que:

“A contabilidade por atividades é uma ferramenta poderosa para administrar a operação complexa de um negócio através da avaliação detalhada de suas atividades. A contabilidade por atividades atribui dados de custo e desempenho às atividades. O custo e desempenho das atividades fornecem à administração as informações necessárias para determinar um custo de produto correto, melhorar o processo do negócio, eliminar desperdícios (atividades que não agregam valor), identificar os geradores de custo, planejar as operações e estabelecer as estratégias do negócio”.

O atual Governo Federal, mesmo enfatizando como prioridade o ensino fundamental, tem-se esforçado em reestruturar o ensino superior no País. Para tanto, a aprovação da Lei 9.131/95, que criou o Conselho Nacional de Educação e redefiniu as bases do credenciamento para as novas instituições de ensino superior através de sua flexibilidade, competitividade e avaliação, visa promover e expandir o ensino com qualidade no Brasil.

Ao estabelecer a necessidade do credenciamento periódico das instituições quando da avaliação do desempenho dos cursos e das instituições de ensino superior, priorizou a transparência na utilização dos recursos por sua gestão administrativa e didático-pedagógica.

A Lei 9.790/99, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado e sem fins lucrativos - as denominadas Entidades sem Fins Lucrativos (ESFL) - demonstra quais documentos devem ser apresentados quando de sua prestação de contas ao Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. Documentos estes adaptados, exceto o Relatório de Atividades, pela Resolução nº 877/00 do Conselho



Federal de Contabilidade (NBCT-10.19)<sup>1</sup> que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, afirmando que as ESFL devem apresentar ao CNAS, relativos aos três últimos exercícios, os demonstrativos contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou do Déficit, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas, incluindo o parecer de auditores independentes externos.

No que se refere às Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, o artigo 207 da Constituição Federal e a Lei de Diretrizes e Bases da Educação - Lei 9.394/96, permitem às mesmas alcançarem maior autonomia universitária, desde que possuam um modelo de gestão que enfatize seu caráter público, sua capacidade de planejamento institucional e sua eficácia no uso dos investimentos nela realizados.

A própria Lei 9.394/96 fez uma diversificação institucional no sistema de ensino e sua organização com a criação das novas figuras judiciais dos Centros Universitários e das Faculdades Integradas. Possibilita, assim, a expansão do sistema e lhe confere mais liberdade para a implantação de novos cursos por instituições não universitárias que se destaquem pela qualidade do ensino, sem a obrigação de investir em pesquisa e pós-graduação, pré-requisitos indispensáveis apenas para se transformarem em universidades. Inclusive, permite ao setor privado organizar-se em formas jurídicas alternativas, integrando às instituições, direitos e obrigações sociais adequadas à sua natureza jurídica, sem prejuízo da qualidade do ensino e de outras atribuições.

De acordo com essa Lei, os alunos possuem o direito de se informarem sobre as condições e o desempenho de suas instituições de ensino superior, agora obrigadas a publicar, anualmente, um catálogo geral com as informações pertinentes à qualidade do ensino, situação dos cursos, composição e regime de trabalho do corpo docente e as condições detalhadas de sua infra-estrutura, como laboratórios, bibliotecas e salas de aula.

Portanto, a necessidade de melhorar os processos, a busca por autonomia universitária, a adaptação da legislação atual, a transparência administrativa e pedagógica requerida pela opinião pública e ainda o aumento da concorrência em virtude da globalização econômica e da implantação de novas instituições públicas ou privadas de ensino superior no Estado, bem como o crescimento das existentes (ver anexo 1) tornou os potenciais alunos mais críticos e com maiores opções de cursos,

---

<sup>1</sup> Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica – 10.19.

leva as universidades a repensarem seus modelos de gestão para serem mais competitivas e produzirem ensino com maior qualidade.

Diante dessa realidade, as universidades necessitam de um sistema de custos, que permita quantificar seus gastos em suas atividades básicas, orientando dessa forma, seus investimentos para a prestação dos serviços de ensino, pesquisa e extensão. Além disso é intrínseca a qualquer sistema de custos implantado a partir da contabilidade por atividades, a visão de aperfeiçoamento dos seus processos e da melhoria dos seus controles internos, ou seja, a contabilidade por atividades gera informações de custos de uma forma que conduz à melhoria contínua da organização.

### **1.3 - OBJETIVOS**

#### **1.3.1 - OBJETIVO GERAL**

O objetivo geral do trabalho é delinear um modelo conceitual de sistema de custos, baseado no custeio por atividades, capaz de apurar os valores dos gastos nas atividades que compõem a prestação dos serviços de ensino, pesquisa e extensão para subsidiar a tomada de decisão no âmbito das universidades, tornando-as mais competitivas diante das mudanças e desafios da atual conjuntura econômica globalizada.

#### **1.3.2 - OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Analisar a organização das universidades, estudando seu ambiente, sua missão, seus processos, suas atividades e seus recursos.
- Demonstrar os processos e as atividades na prestação dos serviços de ensino, pesquisa e extensão que agregam valor aos resultados das universidades.
- Delinear modelo conceitual de sistemas de custos baseado em atividades para as universidades, com definição dos processos, das atividades e de suas tarefas.
- Desenvolver estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí com o objetivo de calcular o custo das atividades dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão e após, apresentar o resultado obtido por um dos seus objeto de custos (cursos, projeto de pesquisa ou projeto de extensão).

## **1.4 – JUSTIFICATIVA E IMPORTÂNCIA**

ALLORA (1985:17) justifica a importância em desenvolver um sistema de custos para sua apuração e controle, afirmando:

“O conhecimento do custo e do lucro individual de cada produto pode representar o progresso da empresa. O não conhecimento, ou pior, o conhecimento em bases falsas pode representar o seu fim. O binômio custo-lucro, então, não é simplesmente, um dos controles contábeis, mas é o indicador da própria vida da empresa”.

Atualmente, este indicador está cada dia mais presente, pois as empresas devem atingir maior competitividade numa busca diretamente ligada ao controle dos seus custos pois, pelas informações geradas por um sistema de custos, é possível nortear melhor os caminhos das organizações, melhorando sua tomada de decisão e consequentemente seus resultados.

Sabe-se que durante muito tempo as universidades não tiveram muita preocupação com a gestão dos seus custos, pois a receita sempre maior permitia que estes custos fossem absorvidos facilmente pelos aumentos nas mensalidades.

Mas o surgimento de novas universidades e a expansão das existentes, comprovado no Anexo 1, o qual faz uma comparação evolutiva entre os anos de 1974 a 1999, demonstrando o incremento das fundações de ensino no Estado, e ainda a globalização econômica que permitiu aos alunos maior grau de exigências em relação aos serviços que lhes são oferecidos, quer pela infraestrutura à disposição ou pelo professor em sala de aula, obriga os gestores a serem mais eficazes na gestão de suas organizações prestadoras dos serviços de ensino, pesquisa e extensão.

A eficácia dos gestores envolvidos com a educação pode ser melhorada pelo uso das informações geradas a partir da contabilidade por atividades, pois se parte da hipótese que sua aplicação nas instituições de ensino superior, pode ser útil, devido aos seguintes pressupostos:

- O montante dos gastos variáveis ser substancial.
- Os Investimentos em imobilizados serem relevantes.
- A tendência requerida pelo mercado de atuação, força essas organizações a melhorarem sua infraestrutura em tecnologia de informação.
- O crescente aumento das instituições de ensino catarinenses.
- As instituições de ensino superior administram múltiplos projetos e cursos com diferentes necessidades de informação.
- Os gastos da administração superior das instituições de ensino são quase predominantemente indiretos aos serviços de ensino, pesquisa e extensão.

Uma vez conhecidos os processos e as atividades das universidades, propiciados pela contabilidade por atividades, essas organizações poderão melhor direcionar seus investimentos para as atividades relevantes e realmente importantes à manutenção dos seus negócios.

A presente pesquisa termina com um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, a qual descrita abaixo, encontra-se inserida no contexto acima.

O processo de transformação da Fundação de Ensino do Pólo Geoeeducacional do Vale do Itajaí - FEPEVI em Universidade, no primeiro momento canalizou todos os seus investimentos para o aumento do seu patrimônio (salas de aulas e laboratórios), como pré-requisito para o reconhecimento dos seus novos cursos. Isso fez sua área acadêmica estruturar-se, mas o mesmo não ocorreu com sua área de gestão administrativa, correspondente à sua Pró-Reitoria de Administração - PROAD, o que acarretou, com o passar dos anos, deficiências em seus controles internos, controle ineficaz dos seus gastos e banco de dados corporativo ineficiente.

A canalização dos recursos para a graduação influenciou de forma menos agressiva, pois a quantidade de mestres e doutores é requisito para o processo de reconhecimento, a estrutura da Pró-Reitoria de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão – PROPPEX permitindo seu crescimento pedagógico, o que não se refletiu no controle dos seus projetos, que ainda carecem de instrumentos eficazes para mensuração dos seus gastos.

O uso de planilhas eletrônicas (ver anexo 2) pela UNIVALI, para cálculos dos seus custos no passado satisfazia suas necessidades, mas hoje, devido ao crescimento de sua estrutura e à maior competitividade em seu mercado de atuação, se requer novas formas de apuração e controle dos seus gastos.

Além disso, a UNIVALI usa a contabilidade financeira tradicional<sup>2</sup>, tendo dificuldades na distribuição dos seus custos indiretos e na identificação dos seus custos variáveis, que são predominantes na proporcionalidade dos seus gastos, ao invés da contabilidade por atividades que pode ser um importante sistema de informações, que permite uma série de indicadores para a tomada de decisão fundamentada na análise do processo e dos direcionadores dos custos em seus diversos serviços.

Essa forma atual de apuração dos gastos da UNIVALI a impede de:

- estabelecer corretamente o preço de suas mensalidades,
- verificar se os recursos recebidos para os projetos foram suficientes,
- adotar critérios para rastreamento de sua mão-de-obra,
- identificar com precisão seus custos filantrópicos,
- fornecer informações fidedignas para seus gestores,
- identificar as atividades que agregam valor aos seus serviços, entre outros.

Observou-se, nas visitas realizadas em outras instituições, que a problemática é comum ao conjunto das instituições de ensino superior, pois o mercado competitivo requer melhoria contínua nos seus processos de gestão. O desenvolvimento da presente dissertação pretende contribuir para essa melhoria.

## **1.5 - METODOLOGIA**

### **1.5.1 - MODELO DE ESTUDO**

A visão do problema em estudo apresenta-se como pesquisa exploratória, porque objetiva proporcionar maior conhecimento de sua realidade, a fim de torná-lo mais explícito, conduzindo ao aprimoramento de idéias e à consideração de variados aspectos do fato estudado.

Sobre esta classificação de pesquisa, GIL (1996:45) cita que o seu objetivo é:

“o aprimoramento de idéias ou descoberta de intuições. Seu planejamento é portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão”.

No que se refere aos procedimentos técnicos utilizados, do ponto de vista empírico, mormente no que tange ao ambiente em que serão coletados, classificados, sumarizados, registrados e analisados os dados e as formas de controle e acompanhamento das variáveis envolvidas, assumirá o mesmo as características de um estudo de caso, qual seja, o caso **UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ**.

Sobre o estudo de caso GIL (1996:45) comenta que “a maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema”.

#### 1.5.2 - MÉTODO DE COLETA DE DADOS

Os dados para o presente estudo foram coletados por meio da observação, análise da documentação, visitas e revisão bibliográfica, como são especificadas a seguir:

- a) **Observação** - Acompanhamento “in loco” na unidade-caso, das rotinas e procedimentos adotados bem como do fluxo e da maneira como são processadas, interligadas e divulgadas as informações de custeio.
- b) **Análise da documentação** - Este procedimento diz respeito ao estudo de orientações internas, formulários e manuais cujos conteúdos estejam relacionados com o objeto do estudo.
- c) **Visitas** – Realizaram-se visitas em outras instituições de ensino superior para conhecimento da situação atual de suas formas de custeio e possíveis necessidades a serem contempladas no sistema proposto.
- d) **Revisão Bibliográfica** – refere-se ao conteúdo teórico que fundamentou o pesquisador a encontrar alternativas de solução para os problemas detectados e, ao final, sugerir um modelo de sistema de custos adequado às necessidades das universidades.

#### 1.5.3 - ANÁLISE DOS DADOS

Tendo em vista o caráter exploratório da pesquisa, não foram utilizados instrumentos auxiliares nas atividades de tabulação e análise dos dados. O método de

---

<sup>2</sup> Nome dado por BOISVERT (1999:17) à contabilidade cujo papel “é o de informar a terceiros sobre a posição financeira da empresa em um dado momento e sobre os resultados alcançados ao longo do último exercício”.

estudo de casos por si só, possibilita a apresentação de grande riqueza de detalhes e análise de um amplo número de variáveis e condições dentro da unidade-caso, objeto de estudo.

#### 1.5.4 - LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa preocupou-se em delinear um sistema de custos conceitual. Por outro lado, por ser um modelo amplo, algumas variáveis não puderam ser estudadas, testadas e incorporadas ao trabalho. Principalmente, no estudo de caso, devido à singularidade dos exemplos aplicados.

Os estudos desta pesquisa foram direcionados à educação superior, apesar de algumas fundações educacionais manterem em sua estrutura a educação básica.

Os cálculos dos custos atribuídos às atividades e aos objetos de custos, devido ao caráter confidencial dos dados analisados, foram modelados como exemplo teórico, embora o conteúdo se baseie em dados representativos da realidade dos serviços de ensino, pesquisa e extensão da UNIVALI.

A estrutura organizacional e o plano de contas da unidade-caso justificaram suas adaptações para a contabilidade por atividades. Ressalta-se que as contas patrimoniais não foram consideradas quando da proposição dos novos planos de contas pelo fato de não fazerem parte do escopo da pesquisa.

Devido à complexidade da estrutura organizacional da UNIVALI aliada à amplitude da pesquisa, não foi possível analisar o comportamento humano relacionado à implantação da contabilidade por atividades.

O trabalho foi elaborado como estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, mas entende-se que sua aplicação – com algumas adaptações necessárias - pode ser estendida para outras instituições de ensino superior universitário. O estudo mostra instrumentos de apoio à gerência e identifica as atividades sobre as quais deve ocorrer o investimento para a manutenção e a ampliação dos negócios dessas organizações.

## 1.6 – ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho de pesquisa foi estruturado em cinco capítulos descritos brevemente a seguir:

O **capítulo I**, que se apresenta em caráter introdutório, oferece uma visão geral da temática em estudo, delinea o problema hoje enfrentado pelas universidades, demonstra qual metodologia foi utilizada para tratamento dos dados, as limitações da pesquisa e faz uma breve descrição de cada capítulo.

O **capítulo II** destina-se à revisão bibliográfica, a qual foi feita em várias partes, estruturadas da seguinte forma:

1. Disserta sobre a importância dos custos para a gestão das organizações.
2. Trata das tendências atuais de custeio, abordando o Custeio ABC.
3. Aborda a contabilidade tradicional para geração de informações para terceiros e apresenta suas deficiências nas informações geradas para a tomada de decisão pelos dirigentes empresariais.
4. Trata da contabilidade como instrumento de gestão por meio da contabilidade por atividades, a partir da identificação dos processos, atividades, tarefas e operações que formam a cadeia de valor das organizações.
5. Faz um relato do ensino superior brasileiro e após aborda suas classificações, estruturas, mantenedoras e seus níveis e modalidades de educação através das diversas leis, decretos, portarias que consubstanciam o ensino no Brasil.
6. Mostra as universidades no que tange ao seu ambiente, a sua missão, aos seus recursos, a sua cadeia de valor e a sua forma tradicional de contabilizar seus eventos econômicos e financeiros.

O **capítulo III** dedica-se a delinear um sistema de custeio baseado na contabilidade por atividades. Preocupa-se em definir primeiramente as funções, os processos, as atividades, os objetos de custos e os direcionadores de custos para as universidades propondo, com o auxílio da tecnologia de informação, um novo modelo de sistemas de custos, a partir da coleta dos dados de suas atividades.

O **capítulo IV** aprofunda-se na caracterização e análise da unidade-caso, identificando sua estrutura organizacional e o seu processo de implantação dos cursos, projetos de pesquisa ou de extensão. É um estudo de caso para a aplicação do modelo proposto no capítulo III, contemplando a aplicação da contabilidade por atividades para cálculo dos custos das atividades que compõem o universo da UNIVALI.

O **capítulo V** apresenta as conclusões e faz recomendações para futuros trabalhos relacionados ao objeto em estudo.



## CAPÍTULO 2

### 2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

#### **2.1 – A IMPORTÂNCIA DOS CUSTOS PARA A GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES**

A necessidade de apurar ou não os custos das organizações é imposta mais pela concorrência do que a livre consciência de gerir o empreendimento com informações fidedignas do ambiente interno e externo da empresa, principalmente nos dias atuais, em que a globalização da economia tornou o mercado bastante competitivo.

Em um mercado altamente competitivo, o conhecimento e a arte de bem administrar são fatores determinantes do sucesso de uma empresa. Portanto, não se podem relegar, a um plano secundário, os cálculos de custos pois eles são ferramentas auxiliares da boa administração.

Nesse sentido RICCIO (2000:68) afirma que:

“A crescente competitividade em todos os tipos de mercados tornou a informação de custos uma das bases mais importantes da contabilidade gerencial. Incrementou a ligação da contabilidade com outras disciplinas e gerou novos paradigmas na gestão empresarial. A busca de respostas cada vez mais precisas para os problemas das empresas fez crescer as discussões e a pesquisa em torno das metodologias de custeio e da informação de custos”.

Em sua pesquisa, o autor fez um estudo sobre o comportamento dos trabalhos das pesquisas em custos (teses, dissertações e artigos de revistas especializadas) realizados nas últimas três décadas e identificou 34 dissertações de mestrado, 7 teses de doutorado e 124 artigos em revistas especializadas e 269 artigos apresentados nos Congressos de Gestão Estratégica de Custos. Esse estudo, comprova a importância dada ao referido assunto pelo meio acadêmico e profissional.

Em outra recente pesquisa efetuada por MARION (2000:78) sobre a geração, comunicação e utilização das informações de custos na região de Campinas, no Estado de São Paulo, verificou-se que a “análise de custos, que é a utilização das informações básicas de custos, passou a ser utilizada pelas empresas, aumentando a

relação custo/benefício de uma gestão”. Nessa mesma pesquisa, constatou-se também, a importância da contabilidade estratégica<sup>3</sup>, pois seus conceitos, inicialmente nas maiores corporações, começam a chamar a atenção dos seus gestores.

No livro “A Relevância da Contabilidade de Custos” seus autores JOHNSON & KAPLAN (1996:225), mesmo traçando um perfil sobre a obsolescência dos sistemas atuais de contabilidade gerencial, afirmam que “nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e da enorme expansão da capacidade de processamento das informações os sistemas de contabilidade gerencial – por si só – não levarão a organização ao fracasso. Tampouco sistemas de contabilidade gerencial excelentes irão assegurar seu sucesso. Mas eles podem contribuir para o declínio ou sobrevivência das organizações”.

Para tanto, os empresários não podem prescindir de uma organização de custos como instrumento que irá determinar seus parâmetros de eficiência e rentabilidade, pois, apesar de não garantir o sucesso do empreendimento, um sistema contábil gerencial fornece informações úteis e oportunas para as atividades de controle dos processos internos, avaliação do custo e rentabilidade dos produtos oferecidos e a avaliação de desempenho dos gerentes, será um bom instrumento de apoio para a administração dos negócios, neste mundo cada vez mais globalizado. Assim, todo empresário consciente deve zelar por uma boa organização interna que mantenha, para suas decisões, a apuração e o controle dos custos da companhia.

Uma outra razão da importância do conhecimento de custos para auxílio à gestão empresarial foi o desenvolvimento de novos métodos de custeio: Custeio do Ciclo de Vida, Custeio ABC, EVA, Custeio Kaizen, Custeio Meta, entre outros.

Portanto, a utilização múltipla do custo nas diversas atividades econômicas constitui um fato conhecido e aceito. Assim, uma observação mais detalhada leva, inevitavelmente, à conclusão de que a maioria das decisões diárias para a gestão dos negócios envolvem, em maior ou menor escala, a variável custo.

Dentro da atividade empresarial, o volume dessas decisões permite que se vislumbrem, pelo menos, dois grandes grupos de finalidades: as contábeis e as administrativas.

As finalidades contábeis são aquelas que estão direcionadas à correta avaliação dos estoques e dos resultados patrimoniais, financeiros e econômicos das

---

<sup>3</sup> Contabilidade capaz de indicar as várias formas de gerenciar a empresa pelos caminhos estratégicos para que possa competir e sobreviver por meio do alcance de seus objetivos. (MARION, 2000:78)

organizações e as finalidades administrativas são aquelas que estão direcionadas para a tomada de decisões nas organizações e compreendem: (IOB,1999:370)

- As finalidades mercadológicas relacionam-se com os custos, resultados e preços dos produtos.
- As finalidades de produção são aquelas que relacionadas com a estrutura de custos dos diversos fatores de produção e o seu comportamento evolutivo, com vistas a sua constante racionalização.
- As finalidades financeiras vinculam-se à avaliação dos recursos financeiros próprios e de terceiros que compõem a estrutura da empresa.
- As finalidades de planejamento estão vinculadas à projeção de custos, planejamento administrativo e dos resultados da empresa.
- As finalidades gerenciais referem-se aos dados de custos como subsídio à tomada de decisões, avaliação e ajustes dos custos existentes.

## **2.2 – TENDÊNCIAS ATUAIS DE CUSTEIO**

As práticas contábeis tradicionais foram desenvolvidas há muitas décadas, principalmente as utilizadas, dentre outras, para o custeio dos produtos.

No passado, a parcela de mão-de-obra direta representava um valor apreciável, geralmente nas produções com alta intensidade manual. Isso mudou, pois máquinas automáticas, processos informatizados e novas técnicas de produção substituem a mão-de-obra direta, resultando no aumento dos custos indiretos. Em suma, enquanto antes os custos indiretos tinham significado mínimo no custo de produção, hoje no montante dos custos estão com percentuais relevantes, ao passo que a participação da mão-de-obra direta se reduziu sensivelmente, chegando, em alguns casos de empresas muito automatizadas, a valores irrelevantes.

Assim, quando os custos indiretos de produção eram pequenos, os rateios que a sistemática tradicional recomendava, embora falhos, não traziam grandes transtornos ao valor apurado dos custos finais dos produtos. Na atualidade, a aplicação dessa sistemática tradicional pode conduzir a sérias distorções nos custos, a ponto de alguns produtos ficarem sub-custeados, sem que a empresa os perceba como tal. Enquanto isso, outros produtos, como consequência natural, acabam sendo super-custeados,

ainda, com o total desconhecimento por parte da organização. Se a empresa conhecesse os custos corretos no momento oportuno, ela estaria em condições vantajosas de tomar decisões tais como: manter ou não determinadas linhas de produtos, incrementar outras, melhorar os processos que trazem pouca margem de contribuição, entre outras.

Esse acréscimo dos custos indiretos na composição do preço de custo dos bens ou serviços oferecidos, assim como a necessidade de mais informações devido ao aumento da complexidade interna da empresa e do seu mercado de atuação, fizeram os dirigentes dessas organizações a repensarem sobre os métodos para custeio de seus produtos.

O desenvolvimento das metodologias de custeio pode ser observado por meio dos paradigmas que envolveram a produção de bens ou serviços durante as últimas décadas. Esses paradigmas foram reunidos por COGAN (1999:19-123) no final da década de 90, da seguinte forma:

- **Primeiro paradigma** – (Revolução Industrial) que dominou as primeiras décadas do século XX até os anos 40, caracterizou-se pelos custos baseados em padrões voltados para a engenharia (custeio por absorção). A dificuldade na determinação das despesas indiretas era resolvida através de rateios baseados em fatores volumétricos.
- **Segundo paradigma** – (Custeio direto ou Custeio Variável e da Análise Custo-Volume-Lucro) que se estendeu dos anos 40 até os anos 80. Introduziu a distinção entre custos fixos e variáveis levando à análise do custo-volume-lucro e ao custeio direto, em contraposição ao custeio por absorção. São dessa época, os conceitos de margem de contribuição, taxa de retorno (ROI) para avaliação do desempenho das empresas e ponto de equilíbrio.
- **Terceiro paradigma** – (Custeio baseado em Atividades e Teoria das Restrições) final dos anos 80 e prosseguindo nos dias atuais. O ABC-ABM busca identificar, nas empresas, as atividades que agregam valor ou não ao negócio. A teoria das restrições utiliza o que denominou de *Contabilidade de Ganho* para avaliar o desempenho das empresas.
- **Quarto paradigma** – (Custos permitidos ou metas) estende-se da década de 90 até os dias atuais. É a era dos custos voltados para o mercado, em oposição aos custos voltados para a engenharia. Busca-se no mercado o “target cost” ou custo meta e, a partir dele, procura-se adequar a empresa para que o preço de venda final seja melhor do que o de seus concorrentes. Segundo Drucker (1997:83), “o preço conduz aos custos em oposição ao conceito anterior do custo levar ao preço”. Exemplos: Custeio Meta, Custeio Kaizen, Análise de Valor, Custo do Ciclo de Vida, entre outros.

Dentre as inúmeras metodologias para apuração e controle dos custos, uma que vem recebendo destaque no meio acadêmico e de forma cada vez maior nas

empresas, é o *Activity Based Costing - ABC* (Custeamento Baseado em Atividades) que introduziu a Contabilidade por Atividades, objeto de estudo desta pesquisa.

COGAN (1999:148) afirma que “conjugar o custeio baseado-em-atividades (ABC) ao custeio meta aparenta ser o mais poderoso armamento de que se dispõe para esses novos tempos”.

## 2.2.1 – ACTIVITY BASED COSTING - ABC

NAKAGAWA (1995:41) comenta que o ABC já era conhecido e usado por contadores no início de 1900 e no Brasil, seu estudo teve início em 1989 na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP.

Descrevendo sobre o referido método, NAKAGAWA (1993:38) cita que “o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de um maior número de bases”. Nesse sentido, o ABC vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, por meio do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.

Conclui-se, então, que o Custeio ABC está centrado nas atividades que compõem os negócios da empresa e entre os inúmeros benefícios trazidos pela sua correta aplicação, destacam-se:

- a eliminação dos desperdícios, pela identificação das atividades que não agregam valor;
- a melhoria contínua e o controle da qualidade, porque o planejamento e o controle são dirigidos ao nível de processo, e
- a eficácia do orçamento pela identificação da relação custo/desempenho de diferentes níveis de serviços.

Acredita-se que a utilização do ABC como instrumento de gestão através da formação do dado corporativo, ou seja, dados devidamente armazenados e após processados pelo sistema gerador da informação gerencial, seja um dos relevantes benefícios desta metodologia, principalmente nesta conjuntura atual de acirrada concorrência, pois, no entender de OLIVEIRA (1998:35) a informação é:

“O produto da análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados dentro de um contexto para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada e cabe à

ciência contábil a sistematização dessas informações dentro das organizações”.

Para PADOVEZE (1997:237) “o custeamento baseado em atividades, do inglês *ACTIVITY BASED COSTING*, procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação ao custo dos diversos produtos da empresa”.

Em resumo, as razões que motivam o grande interesse do público pelo ABC, suas principais finalidades e um fluxograma de sua forma de apropriação, podem ser visualizados na representação gráfica a seguir:

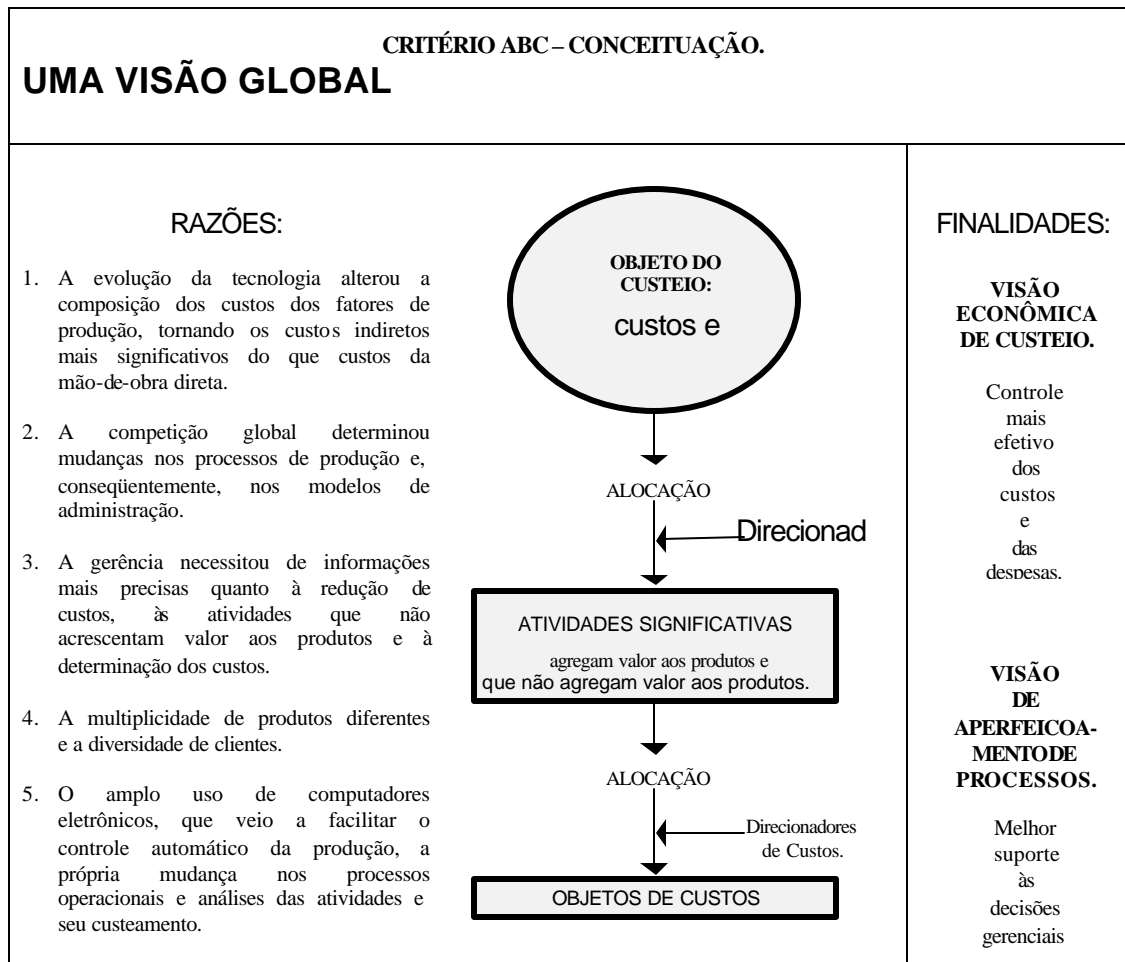


FIGURA 1 – RAZÕES DE INTERESSE E VISÃO CONTEXTUAL DO ABC.  
Fonte: Adaptado de LEONE (1997:256)

Dentro do seu contexto o ABC possibilita a análise dos custos sob duas visões: visão vertical ou de custeio: para apropriação dos custos aos objetos de custos através das atividades realizadas, e a visão horizontal ou de processos: para captação dos custos dos processos através das atividades realizadas, também conhecida por *Activity Based Management - ABM*.

Para NAKAGAWA (1995:40) “O ABC *Activity Based Costing* - é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

## 2.2.2 – ESTRUTURAÇÃO DO CUSTEIO ABC

A estruturação da metodologia do Custeio Baseado em Atividades é um conjunto de princípios e normas que devem ser compatíveis com a estrutura das empresas. Analisados em conjunto, significam uma grande evolução das teorias e práticas em relação às antes existentes.

Segundo BERLINER & BRIMSON (1992:14-15), esse conjunto de princípios e normas estão divididos em três categorias: "princípios de custos, princípios de mensuração de desempenho e por último os princípios de administração de investimentos".

No que diz respeito aos princípios de custos, destaca-se a meta de um sistema de gerenciamento de custos de medir os custos dos recursos consumidos pelas atividades relevantes do negócio. Dessa forma, os relatórios devem atender às exigências internas e externas das empresas, para a tomada de decisões estratégicas ou controlando e planejando as operações normais e determinando os resultados econômico-financeiros da entidade.

Em se tratando dos princípios de administração de investimento, é preciso identificar o conjunto ótimo de recursos e atividades que ajudarão a realizar as metas e objetivos estabelecidos, ou seja, a visão e missão empresarial, com um mínimo de desperdício dos recursos das organizações.

Por fim, os princípios de desempenho têm por objetivo ressaltar as metas de mensuração, as quais são descritas pelos referidos autores como sendo:

- “- medir quais as atividades empresariais que estão sendo executadas de acordo com as metas e objetivos estabelecidos no plano estratégico; e
- favorecer o processo de eliminação

de desperdícios. Para que isto aconteça a empresa precisa de informações financeiras e não financeiras. Além disso, é preciso que as informações sejam consistentes para terem significado aos seus usuários". (BERLINER e BRIMSON 1992:18).

A estrutura básica de um sistema de custeio baseado em atividades, além dos princípios apontados, que devem estar subjacentes, e das próprias atividades, precisa conter outros elementos mais explícitos como: os centros das atividades, os direcionadores de custos e as categorias de recursos.

Esses elementos básicos são identificados por NAKAGAWA (1993:81) da seguinte forma:

- “- Centros de atividades, que reúnem as atividades dos diversos segmentos do processo de manufatura, de modo a facilitar a análise e o controle das funções e operações a ela relacionadas.
- Direcionadores de custos que, ao mesmo tempo que servem de mecanismos de desagregação de custos, são utilizados, também, para a descoberta da relação de causa e efeito na ocorrência de custos por parte das diversas atividades.
- Categorias de recursos, que reúne as contas de gastos, cuja agregação ou desagregação dependerão, essencialmente, do uso alternativo de cada recurso e a facilidade de coletar e interpretar a informação”.

Para MECIMORE & BELL (1995:22-26) vivencia-se hoje a terceira geração do Custeio ABC, cuja preocupação maior é o aumento da vantagem competitiva da empresa pelas atividades que agregam valor a sua unidade de negócios, por meio do estudo e análise de sua respectiva cadeia de valor.



### 2.3 – SISTEMA CONTÁBIL TRADICIONAL

Contradizendo as críticas de alguns pequenos e médios empresários sobre suas dificuldades, tais como: a alta carga tributária e a falta de recursos, na gestão dos seus negócios, apesar delas realmente existirem, seus maiores problemas segundo MARION (1998:28) estavam relacionados a:

".... uma contabilidade irreal, distorcida, em consequência de ter sido elaborada única e exclusivamente para atender às exigências fiscais".

Corroborando nesse sentido, para tornar a contabilidade tradicional de pouca utilidade para a geração de informações de auxílio aos dirigentes empresariais, o tratamento usual dado aos custos indiretos baseado exclusivamente no volume produzido e também a impossibilidade desta extrapolar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, uma vez que estes norteiam a contabilidade para os efeitos fiscais.

Nesse sentido, BOISVERT (1999:11) diz que "os resultados obtidos pela utilização dos modelos tradicionais de cálculo do custo de produção são, com frequência, pouco pertinentes em matéria de tomada de decisão. Conforme o princípio da confrontação de receitas e despesas, esses modelos geralmente repartem os gastos gerais em função da proporcionalidade com o volume produzido, quando, no entanto, as atividades envolvidas na produção são muitas vezes independentes do número de bens produzidos ou de serviços prestados".

O citado autor ainda, referindo-se à contabilidade financeira, diz que seus "demonstrativos contábeis apresentam o **que foi feito** (o resultado) e o **que existe** (o balanço patrimonial), mas não o **que poderia ser**", necessidade atual para o gerenciamento das organizações em mercados competitivos, sendo esta uma característica básica da contabilidade de gestão.

### 2.4 – CONTABILIDADE DE GESTÃO

O termo gestão deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. (FERREIRA, 1986:849)

Apresentam-se abaixo dois conceitos de gestão:<sup>3</sup>

“A gestão consiste em orientar, dirigir e controlar os esforços de um grupo de indivíduos para um objetivo comum”.

Willian H. NEWMAN, 1991

“Uma organização é um conjunto coordenado de objetivos e meios. Este conjunto é, ao mesmo tempo, uma sucessão ordenada de decisões, de seleções acerca dos objetivos a alcançar e dos meios a serem empregados para a sua consecução”.

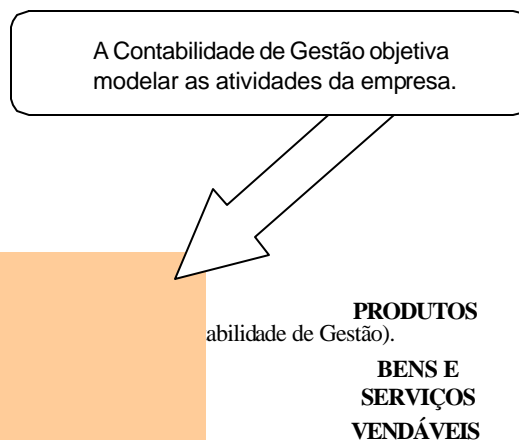
Luciano RONCHI, 1969

Conceituando livremente pode-se dizer que gestão é um conjunto de ações que procura conduzir eficazmente uma organização para o alcance de seus objetivos, de suas metas.

BOISVERT (1999:90) define a contabilidade de gestão como sendo aquela que “tem por função guiar os gestores para que possam concretizar a missão da empresa da maneira mais eficaz possível. Ela deve produzir informações úteis para os gestores, em termos estratégicos e operacionais”. O citado autor afirma ainda que “a contabilidade de gestão tem por finalidade produzir informações úteis aos gestores. Essa informação deverá permitir-lhes reduzir os custos e melhorar a *performance* da empresa”.

Portanto, um modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, controle e tomada de decisões.

A figura a seguir, apresenta o contexto conceitual da contabilidade de gestão, cuja finalidade principal é informar aos gestores (usuários internos) e da contabilidade financeira com seu objetivo de informar a terceiros (usuários externos), tais como: fornecedores, clientes, governo, entre outros.



<sup>3</sup> Anotações de aula do Mestrado em Engenharia

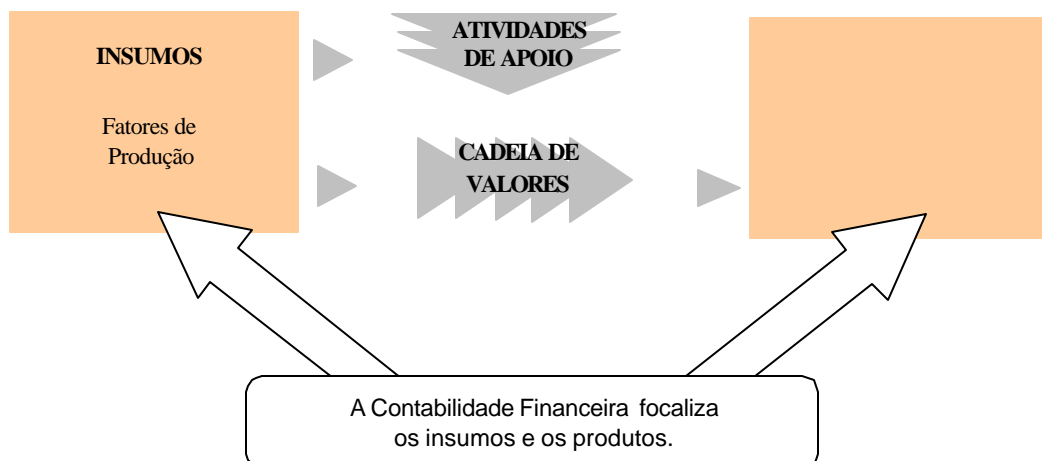


FIGURA 2 – CONTEXTO CONCEITUAL DA CONTABILIDADE.  
Fonte: Adaptado de BOISVERT (1999:19).

A busca de informação, na contabilidade de gestão, para a redução dos custos da empresa, até seu limite técnico aceitável, procurando identificar as atividades que compõem a cadeia de valor, é fator de competitividade para as organizações atuais.

DE ROCCHI (1993:19) afirma que:

“Entendemos que o sistema de apuração e análise de custos ideal é aquele que fornece as informações realmente necessárias; e que podem ser efetivas e eficientemente utilizadas pelos empresários e administradores para a avaliação de seus produtos e/ou serviços, na orientação de suas decisões e no apoio aos controles internos”.

Nesse sentido, a contabilidade por atividades tem a sua importância no processo decisório das empresas, especialmente por enfatizar os custos de cada atividade necessária para a manufatura dos produtos e para a prestação de serviços.

#### 2.4.1 – CONTABILIDADE POR ATIVIDADES

A contabilidade por atividades – CPA baseia-se em um sistema de gerenciamento dos custos empresariais. Possui seu foco voltado para a gestão estratégica de custos, por meio das atividades que contribuem para o resultado global da empresa.

Para BRIMSON (1996:79) “o foco da contabilidade por atividades é o

entendimento do custo e desempenho das atividades significativas e o rastreamento das atividades para os objetivos finais do custo, como produtos, clientes e funções”. Comenta, ainda, que o gerenciamento de custos baseado nas informações das atividades é o centro do novo sistema de informações gerenciais que, dando respostas aos gerentes, permitirá que a empresa aumente sua excelência empresarial, que nada mais é do que a “integração eficaz do custo das atividades de todas as unidades de uma empresa para melhorar continuamente a entrega de produtos e serviços que satisfaçam ao cliente”.

Para NAKAGAWA (1995:62-63) “isto é realmente uma inovação metodológica, que pode mudar a atitude dos gestores, tornando-os mais inovativos e criativos. Em vez de saber do desempenho de sua área apenas através dos relatórios tradicionais, que retratam aquilo que já aconteceu ou deveria ter ocorrido, agora, eles poderão antecipar seus desempenhos futuros, tornando-os ainda mais eficientes e eficazes”.

Ao comentar sobre o sistema de contabilidade por atividades, HARDMAN (1992:345) ressaltou que contabilizar as atividades significa:

“ ... coletar todas as informações financeiras e operacionais relativas às atividades pela empresa, levando-se em consideração as informações financeiras referente ao custo da atividade, juntamente com as informações operacionais a que se referem, como tempo, qualidade, flexibilidade, calculando-se o valor da atividade”.

Portanto, uma gestão baseada em atividades, primeiramente deve identificar as atividades que consomem os recursos empresariais e somente depois, atribui essas atividades aos objetos de custos. Ao contrário do custeio tradicional em que os recursos são consumidos pelos produtos, como demonstrado a seguir:

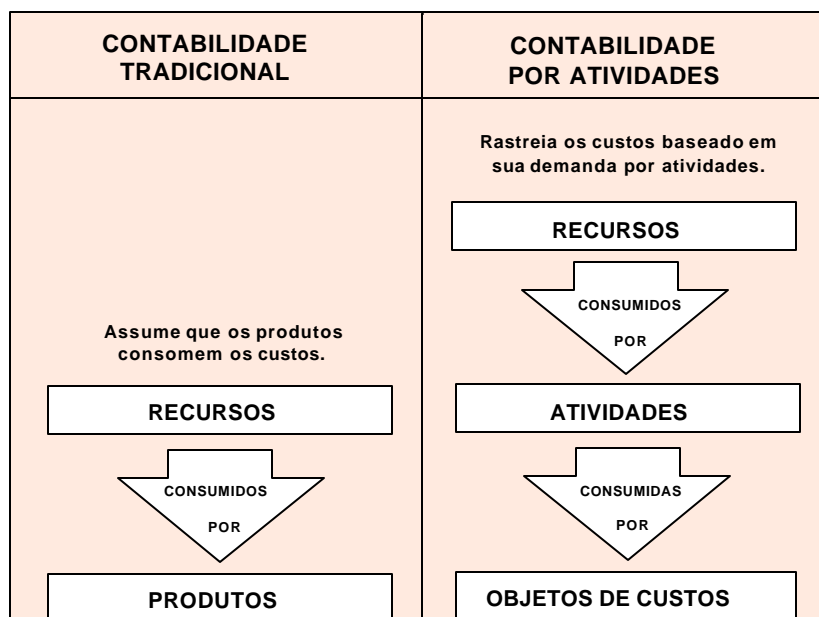


FIGURA 3 – FLUXO DE CONSUMO DOS RECURSOS.  
Fonte: Adaptado de CHING (1997:54).

A contabilidade por atividades é uma ferramenta que mostra com clareza e transparência os custos das atividades e produtos que consomem os recursos<sup>4</sup> da empresa para seus dirigentes. Nesse sentido, CHING (1997:54-55) afirma que o custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como devem ser gerenciados pelos gerentes.

Seguindo essa linha de pensamento, BRIMSOM (1995:83-84) ratifica que “a análise de uma empresa considerando as atividades assegura que os planos são transmitidos para um nível no qual as ações podem ser tomadas, facilita a coerência dos objetivos, ressalta as medidas de saída, dá suporte à melhoria contínua e aperfeiçoa sistemas de suporte para a decisão”.

A contabilidade por atividades é uma revolução na forma de gerenciar os custos das organizações e para seu melhor entendimento torna-se necessário compreender o significado de alguns conceitos trazidos por esta metodologia, entre eles: cadeia de valor, funções, processos, atividades, tarefas, objetos de custo e direcionadores.

#### 2.4.1.1 – CADEIA DE VALOR, FUNÇÕES E PROCESSOS

A contabilidade por atividades está fundamentada no conceito de cadeia de valor. A cadeia de valor de uma empresa é o conjunto das atividades que formam os processos necessários para seu funcionamento, desde o fornecimento dos insumos até a entrega efetiva dos produtos ao cliente.

Para PORTER (1989:33) “A cadeia de valor de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, de seu método de implementação de sua estratégia, e da economia básica das próprias atividades”. O referido autor, afirma ainda que “... a cadeia de valores não é uma coleção de atividades independentes, e sim um sistema de atividades interdependen-

---

<sup>4</sup>São as matérias-primas e os serviços, a mão-de-obra, os equipamentos, os imóveis, os bens e valores em geral. Corresponde ao Plano de Contas da empresa. (BOISVERT, 1999:93)

tes”.

Nesse sentido, para BOISVERT (1999:19) a cadeia de valor de uma organização “ ... compõe-se das atividades geradoras de valor aos olhos dos clientes, representadas por uma série de inter-relações fornecedores-clientes”.

A contabilidade por atividades, como já foi discutido, está centrada nas atividades agregadoras de valor para a empresa, mas em sua hierarquia, aparece em primeiro lugar o termo função, que no entender de CHING (1997:46-47) “caracteriza-se como uma agregação de diversas atividades que são relacionadas segundo um propósito comum e os retângulos de um organograma representam funções”. O autor destaca como exemplos de função: engenharia, compras, produção e finanças.

“A definição de uma função deve responder o mais precisamente possível à questão: o que ela (função) faz? A resposta deverá conter um verbo transitivo acompanhado de seu objeto direto” NAKAGAWA (1995:45), portanto, no exemplo acima da função compras, o que ela faz é comprar insumos.

Referindo-se ao conceito de processo NAKAGAWA (1995:44) define-o como sendo “uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que elas intercambiam”. Essa cadeia ou rede de atividades relacionadas e interdependentes são realizadas para atingir um objetivo específico, por exemplo: desenvolver um novo produto, planejar e controlar a produção, entre outros.

Observa-se então, que um conjunto de atividades define os processos. Para BOISVERT, (1999:93) existem processos e sub-processos e são representados por um:

“conjunto de atividades que têm um direcionador comum e um objetivo bem preciso que possa ser identificado ao cliente externo ou interno (por exemplo, responder à reclamação do cliente, realizar análise de pedido de crédito, verificar os balanços financeiros, montar um produto, etc.). O sub-processo é uma parte de um processo”.

Exemplificando esses processos, BRIMSON (1996:107) cita “o processo de comprar materiais, por exemplo, é composto de atividades, como emissão de ordens de compra, recebimento de materiais – peças, estocagem de materiais e pagamento de fornecedores”.

Na figura 4 a seguir, demonstra-se a interação da organização com seu

mercado de atuação, onde os processos é que ocasionam esta interação na medida em que são realizados. Por isso, o conceito de gestão estratégica de custos, um dos objetivos da contabilidade por atividades, busca identificar no universo entre os fornecedores até a efetiva entrega de bens ou serviços aos clientes, ou seja, na cadeia de valor da empresa, quais são as atividades que adicionam valor aos negócios da empresa e as que não adicionam. Essas últimas, se extremamente necessárias, devem permanecer, caso contrário devem ser, sempre que possível, eliminadas.

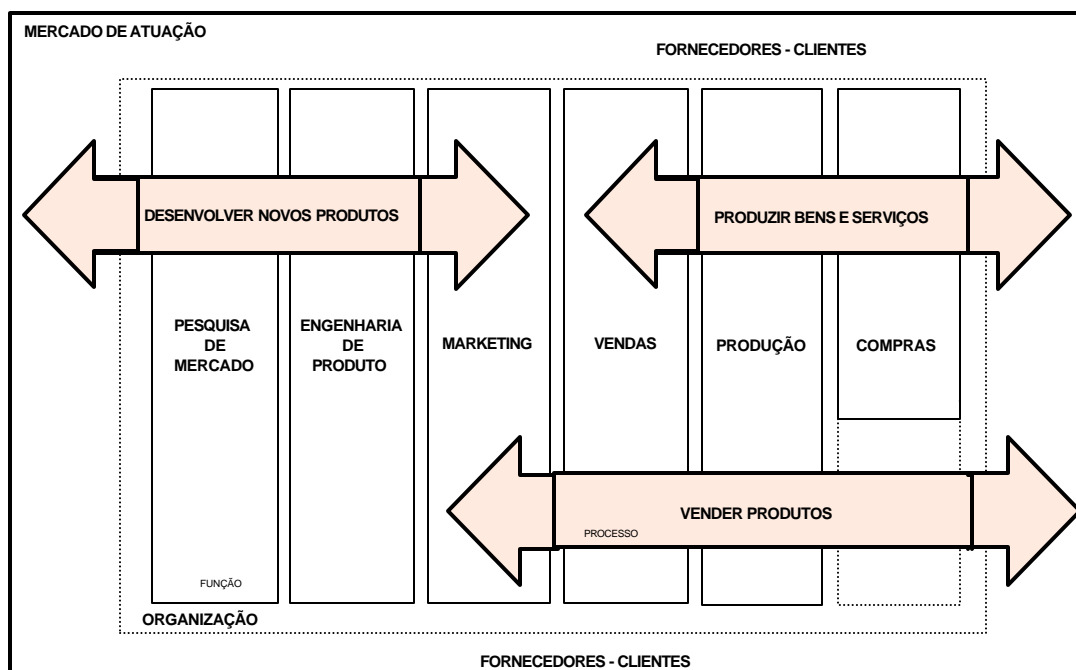


FIGURA 4 – VISÃO HOZIRONTAL DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES.  
Fonte: Adaptado de CHING (1997:33).

O Custeio ABC trouxe muitas inovações para o gerenciamento de custos nas empresas, mas acredita-se que sua maior contribuição foi a quebra do paradigma tradicional de contabilizar as empresas por suas funções, ou seja, de forma verticalizada. Ao contrário, a contabilidade por atividades, baseada no Custeio ABC, utiliza a visão horizontal, ou seja, a dos processos, pois estes ultrapassam os limites das funções e da própria organização, conforme demonstrado na figura acima.

#### 2.4.1.2 – ATIVIDADES E TAREFAS

Para BOISVERT (1999:89) as atividades “correspondem a um conjunto de tarefas efetuadas pela mão-de-obra, bem como pelas máquinas em uma empresa”.

O autor ainda acrescenta a necessidade de diferenciação entre as atividades e os centros de custos. “As atividades são a resposta para a pergunta ‘Por que os custos foram realizados?’ Os centros de custos são a resposta para a pergunta ‘Onde os custos foram realizados?’”.

Portanto, no sistema ABC, atividade corresponde às ações a serem executadas em uma empresa para a concretização de um processo, sendo que para atingir a sua finalidade toda atividade consome recursos, combinando-os de forma a obter os resultados específicos para os denominados objetos de custo<sup>5</sup>. Já os centros de custos correspondem às áreas da empresa, lugares físicos, que agregam várias atividades sob uma mesma autoridade.

Para PORTER (1989:44) “Tudo aquilo que uma empresa faz deveria ser classificada em uma atividade primária ou de apoio”. Essa afirmação é ratificada por BOISVERT (1999:19) quando diz que “A organização da empresa compreende as atividades de apoio e a cadeia de valor”. Neste caso, as atividades primárias ou atividades-fins correspondem as atividades que formam a cadeia de valor da empresa, ou seja, são as atividades que agregam valor aos seus objetos de custos focados no seu cliente e pelas atividades-meios, que dão suporte a cadeia de valor das empresas.

Definidas as atividades que consomem recursos e, portanto, que absorvem custos, o sistema ABC parte para a medição do consumo de atividades que cada objeto de custo absorve. Para tanto, deve ser apurado o custo por fator gerador de custos e, em seguida, apurado o custo por atividade, preferencialmente em seus centros e áreas de responsabilidades específicas.

No que diz respeito à definição de tarefas, CHING (1997:49) as conceitua como sendo “os componentes comuns de uma atividade, elas nos dizem como uma atividade é realizada”. Tarefa, então é o elemento básico de uma atividade. Assim na atividade receber material externo realizada pela função recepção para o processo comprar materiais, temos entre outras tarefas: conferir material recebido e baixar pedido de compras.

Ressalta-se que as tarefas são os elementos que formam uma atividade e assim como estas e os processos, também não possuem rigidez quando de sua identificação e decomposição, dependendo sempre do estilo de quem as concebe e das decisões necessárias

---

<sup>5</sup> Constituem o que se pretende medir, sejam os bens e serviços, sejam igualmente os fornecedores e os clientes, ou ainda outros objetos”. (BOISVERT, 1999:92)



aos gestores.

Ainda sobre a distinção entre processos, atividades e tarefas pode-se imaginar que um professor ministrará um curso em uma cidade qualquer. Portanto, o processo será MINISTRAR O CURSO, que poderá conter necessariamente as atividades: PREPARAR CONTEÚDO, REALIZAR O CURSO, AVALIAR O CURSO E PRESTAR CONTAS. Já, a atividade se diferencia de tarefa por agrupar um conjunto de tarefas para que a atividade em questão seja realizada. No processo “ministrar curso” a atividade de “preparar conteúdo” se compõe das seguintes tarefas: REUNIR CONTEÚDO, DIGITAR CONTEÚDO, MONTAR APOSTILA.

Pela discussão feita, observa-se então que processos, atividades e tarefas são interagentes e estão intimamente ligados, ou seja, o sucesso de um vai depender do sucesso do outro. Abaixo, encontra-se a figura 5 que demonstra essa relação de interdependência entre esses elementos, a partir do exemplo acima referenciado para o processo “ministrar curso”.

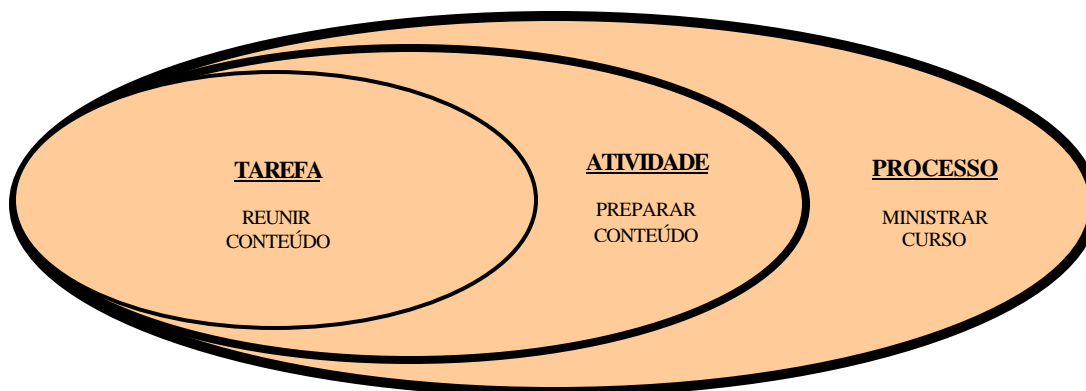


FIGURA 5– INTERAÇÃO ENTRE PROCESSOS, ATIVIDADES E TAREFAS.  
Fonte: Adaptado de BOISVERT (1999:55).

O sistema de contabilidade por atividades deve fornecer informações estratégicas e operacionais em nível de processos, atividades e tarefas, bem como informar os custos dos diferentes objetos de custos que se está mensurando, a fim de possibilitar a gestão estratégica desses custos.

#### 2.4.1.3 – DIRECIONADORES DE CUSTOS

No custeamento baseado em atividades existe para CHING (1997:42) “uma relação de causa (fator gerador) / efeito (atividade) / custo (recurso)”. A essa causa, dá-se o nome de “direcionador de custos”, também conhecidos como *cost drivers* ou somente *drivers*.

MARTINS (1998:103) conceitua direcionador de custos como sendo:

“O fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que

um direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, consequentemente, da existência de seus custos".

Ao conceituar *cost drivers* NAKAGAWA (1995:74) afirma que eles são um "evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. São exemplos: número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de componentes e distância percorrida".

O autor ainda comenta que os direcionadores de custos existem para caracterizar duas situações:

- "- mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, caso em que é chamado de *cost driver* de recursos;
- mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de produtos ou atender os clientes, caso em que é chamado de *cost driver* de atividades".

Os direcionadores de custos são classificados em dois grupos: os de primeiro estágio, conhecidos como direcionadores de recursos e os de segundo estágio, denominados de direcionadores de atividades. Para tanto, no primeiro momento os recursos serão alocados às atividades, através dos direcionadores de recursos, sendo usados somente quando não houver a possibilidade de alocação direta às atividades. E no segundo momento, quando da apropriação das atividades aos objetos de custo, serão necessários os direcionadores de atividades.

Os direcionadores de custos recebem ainda outra classificação: positivos ou negativos. "Um fato gerador de custo positivo resulta em receitas, produção. E, um fator gerador de custo negativo causa retrabalho, serviço desnecessário e aumento de custo". (CHING, 1997:42).

Ao identificar os direcionadores de custos realiza-se o que é conhecido como rastreamento, o que significa analisar a verdadeira relação causal entre o recurso e a atividade e a atividade ao seu objetos de custo.

A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende dos seguintes fatores: "objetivos e acurácia da mensuração que se deseja obter, participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas, complexidade operacional da empresa e sua disponibilidade de recursos, pois a quantidade de direcionadores variam de empresa para empresa, dependendo de como e porque as atividades são executadas. Na seleção desses direcionadores devem ser considerados: a facilidade ou dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos *cost drivers*, seu grau de correlação com o consumo e seus efeitos comportamentais na empresa". NAKAGAWA (1995:75)

#### 2.4.1.4 – MODELOS DE IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADES POR ATIVIDADES

A contabilidade por atividades é apresentada a partir de três modelos básicos, conceitualmente definidos por BOISVERT (1999:90) como:

- **Decomposição simples dos custos** – neste modelo, os recursos são primeiramente vinculados às atividades por meio dos seus direcionadores de recursos, e, em seguida os custos das atividades são atribuídos aos objetos de custos, de acordo com os seus respectivos direcionadores de atividades.
- **Decomposição multiníveis dos custos** – a diferença em relação ao modelo anterior é que as atividades são reagrupadas em centros de atividades de acordo com direcionadores comuns e após, os custos destes centros de atividades são atribuídos aos objetos de custos a partir da identificação dos seus direcionadores de atividades.
- **Modelo dos processos** – “baseia-se na reorganização dos processos e objetiva ilustrar as relações fornecedores-clientes que se estabelecem entre as atividades”.

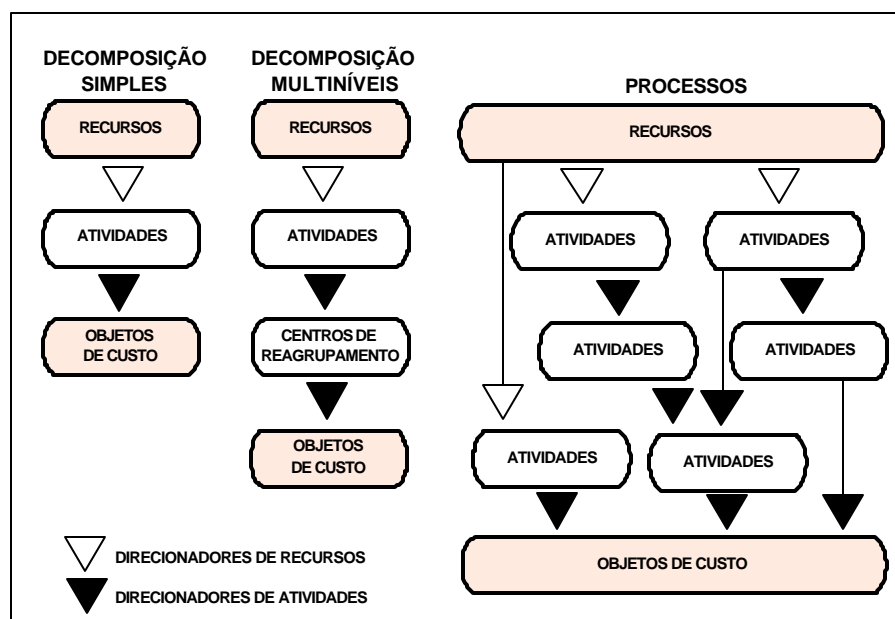


FIGURA 6– MODELOS DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES.  
 Fonte: Adaptado de BOISVERT (1999:22).

Segundo o autor referenciado, os modelos da contabilidade por atividades: decomposição simples dos custos, decomposição multiníveis dos custos e modelo dos processos, independentes das formas de alocação das atividades aos objetos de custos, em sua base considerarão sempre que os recursos, primeiramente, serão atribuídos às atividades.

Nesse sentido, a contabilidade por atividades para BRIMSON (1996:29) baseia-se no princípio segundo o qual:

“As atividades consomem recursos, enquanto produtos/serviços, clientes ou outros objetivos de custo consomem atividades. O custo é realçado por um rastreamento distinto dos custos de fabricação de um produto, de suporte ao cliente ou outro objetivo de custo. Isto é feito pela identificação de todas as atividades relacionáveis e pela determinação de quanto de cada atividade é dedicado ao objeto de custo”.

BOISVERT (1999:53) afirma ainda que a “concepção de um sistema de contabilidade por atividades corresponde a uma série de etapas, cuja ordem de execução difere de acordo com quem concebe o sistema. Além disso, a elaboração da contabilidade por atividades geralmente se inclui no contexto mais amplo da concepção de um sistema de gestão (planejamento e controle) dos custos empresariais”.

Para o autor a elaboração da contabilidade por atividades se faz em duas etapas principais, são elas:

- Definição e mensuração das atividades da empresa compostas das etapas: descrição das atividades, identificação dos recursos às atividades e a definição dos centros de reagrupamento.
- Definição e mensuração dos objetos de custos compostas das etapas: listagem dos objetos de custos, definição dos direcionadores dos recursos e a identificação das

atividades aos objetos de custos (direcionadores de atividades).

Durante o projeto de concepção da contabilidade por atividades pode-se optar por uma ou outra etapa, ou até mesmo iniciando pela definição dos processos da empresa, principalmente quando se deseja passar da contabilidade por atividades para a gestão por atividades.

## **2.5 – O ENSINO SUPERIOR NO BRASIL**

Para VELHO (1997:33) e VIANA (1998:15), ambos citando diversos autores sobre o assunto, a história do desenvolvimento da educação e da ciência no Brasil tem sido habitualmente classificada em quatro grandes períodos, a saber:

- **Primeiro período** - a partir do descobrimento do Brasil até os anos 30, com ênfase nas últimas décadas do século XIX até a Revolução de 1930.
- **Segundo período** - a partir dos anos 30 até meados da década de 60. Caracterizado pela reforma ,em 1961, da educação brasileira e a criação da Universidade de São Paulo - USP.
- **Terceiro período** - a partir do golpe militar de 1964 até final da década de 80, caracterizado pela Lei 5.540 de 20 de novembro de 1968, conhecida como a Lei da Reforma Universitária e pelo surgimento das Fundações de Universidade.
- **Quarto período** - considerado a partir da década de 90 até os dias atuais. Caracterizado pela promulgação da nova Constituição do Brasil em 1988 e a publicação da Lei 9.394 em 20 de dezembro de 1996 que estabeleceu as novas diretrizes e bases para a Educação Nacional.

No primeiro período praticamente até 1808, os luso-brasileiros faziam seus estudos superiores na Europa, principalmente em Portugal, pois a corte portuguesa não permitia a criação de uma universidade brasileira.

O ensino superior brasileiro somente é instituído a partir da vinda de D. João VI e da conseqüente instalação da corte no Rio de Janeiro e devido às necessidades militares da Colônia criam-se as aulas régias, os cursos e as academias. A partir dessa época formaram-se, entre outras, a Faculdade de Medicina da Bahia resultante da evolução dos cursos de anatomia, cirurgia e medicina, assim como as Faculdades de Direito de São Paulo e Recife resultantes dos seus cursos jurídicos. Portanto, por

volta de 1900 estava consolidado, no Brasil, o ensino superior em forma de Faculdade ou Escola Superior<sup>6</sup>.

Somente a partir da década de 20 começa o esboço de um quadro diferente na educação brasileira e, talvez em menor grau, na atividade científica, caracterizado principalmente pelo culto às artes e letras. Pelo interesse de cientistas estrangeiros na flora e na fauna brasileira, fundaram-se alguns museus, tornados centros de estudo e pesquisa, alguns anos mais tarde.

O segundo período, a partir da década de 20, deu início aos esforços para transformação do ensino superior no Brasil. O agrupamento de três ou mais faculdades podia legalmente chamar-se universidade. Nesse contexto surgiram as Universidades de Minas Gerais (1933) e a Universidade de São Paulo - USP (1934), expressando o nascimento da idéia de superar o simples ajuntamento de faculdades e partindo para a criação de centro de debates livres de idéias idealizados por Anísio Teixeira, ideais já sufocados em 1937, com a chegada da ditadura e implantação do Estado Novo.

Passados alguns anos renascem com Darcy Ribeiro, os ideais de fazer universidade voltada para a pesquisa, reflexão e renovação do saber. Surgiu, com esses conceitos a Universidade de Brasília - UnB<sup>7</sup>, cujo nascente desenvolvimento, em 1964, foi alvo das forças contrárias à renovação das idéias as quais, mais uma vez, manifestaram-se em oposição à cultura. Este período foi marcado também pela criação dos organismos Conselho Nacional de Pesquisa - CNPq e da Comissão de Aperfeiçoamento de Pessoal de Ensino Superior - CAPES, ambas em 1951 para promoção da pesquisa e melhor qualificação do corpo docente. É deste período, a promulgação da Lei de Diretrizes e Bases - LDB (Lei 4.024/61), prevista pela Constituição Federal de 1946, que entre muitos deméritos, propiciou debates sobre a educação envolvendo associações acadêmicas, universitárias e sindicais.

O terceiro período foi caracterizado por um conjunto de ações, instituídas pelo regime militar, para desenvolver as atividades científicas por meio de medidas como: a configuração de um Sistema Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico envolvendo um amplo programa de Pós-Graduação nas universidades brasileiras, a criação de um Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, a reformulação do atual Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, a criação do Programa de Desenvolvimento Tecnológico - FUNTEC e da Financiadora de Estudos e Projetos - FINEP. Neste período, também foi promulgada sob o amparo da Constituição de 1967, a Lei 5540/68, conhecida por Reforma Universitária de 1968.

---

<sup>6</sup> Consolidação ratificada por FILHO (1978:196).

<sup>7</sup> Criada em 1961 a partir de um plano de Darcy Ribeiro e Anísio Teixeira, que tentou instituir uma nova Universidade (a realização das atividades de pesquisa de forma multidisciplinar). (FILHO, 1978: 143)

A partir da década de 80, de acordo com VELHO (1997:55), o Governo se propôs a "estimular as universidades a desenvolver pesquisas em conjunto com empresas privadas, criando uma verdadeira integração empresa-escola e atendendo à concepção básica de indissociabilidade entre ensino, pesquisa extensão".

A pesquisa universitária passou a depender de projetos que, se por um lado traziam recursos, por outro exigiam cumprimento de prazos e qualidade de realização. Mas apesar do caráter privado, as instituições de ensino particulares por espelharem sua estrutura funcional em universidades públicas e principalmente serem obrigadas a seguir a legislação vigente, tornaram-se burocráticas, o que dificultou ainda mais a consecução dos projetos de pesquisa, uma vez que os mesmos, em sua maioria, eram de empresas privadas que alocavam os recursos e cobravam eficácia na realização dos seus projetos nas universidades.

Com a intenção de dinamizar suas estruturas e facilitar a busca de recursos por meio dos consorciamentos entre universidade-empresa, as universidades brasileiras a partir da década de 80, passaram a utilizar-se da criação de fundações.

Nesse sentido, QUEIROZ (1985:1) afirma que:

"A função essencial das fundações tem sido a de prestar apoio às atividades de pesquisa e extensão das instituições de ensino superior, pela prestação de serviços técnicos, científicos e administrativos e pela viabilização de recursos necessários a essas atividades.

O exercício dessa função é em geral reconhecido como ágil, autônomo e flexível, em decorrência de forma jurídica e de plano contábil de natureza privada".

Para PAULA E SILVA (1996:7) as relações entre universidade e empresa pareciam ter boas expectativas pois, do lado da universidade, isso se deve à necessidade de novas fontes de recursos e do lado do setor produtivo, a melhoria em sua posição num mercado de bens e serviços cada vez mais competitivos. Passados alguns anos, a realidade é outra, que no entender de QUEIROZ (1992:4) "As relações da Universidade tradicional com as empresas se limitavam à busca de oportunidades para os estágios curriculares e à oferta dos seus formandos".

Para VIANA (1998:15), o quarto período inicia-se com o advento da nova constituição brasileira, onde em seu artigo 207 consta que:

"As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa extensão". (BRASIL, 1988:138)

MELO (1998:22-23) comenta que "O enunciado deste artigo é o único dispositivo em toda a carta constitucional a cuidar da questão sob o ângulo da autonomia. O conceito é amplo e universal, sendo um preceito fundamental para o pleno exercício das prerrogativas e funções sociais das universidades brasileiras".

Nesse sentido, QUEIROZ (1996:1) enfatiza que:

"... a autonomia universitária é um conceito universal que remonta à própria origem da noção de Universidade. É requisito e estratégia para se alcançar os fins e objetivos da Universidade".

O Estado, sensível ao contexto, sancionou o Decreto nº 2.026 de 10 de outubro de 1996, estabelecendo os procedimentos para o processo de avaliação dos cursos e instituições de ensino superior e, em seguida, editou a Lei 9.394 em 20 de dezembro de 1996 que estabeleceu as novas diretrizes e bases para a Educação Nacional, entre várias leis e decretos federais, portarias ministeriais e resoluções, que consubstanciam o sistema de ensino atual brasileiro.

A nova LDB traz em seu *caput*, inovações administrativas e pedagógicas substancialmente melhores do que a Lei 5.540/68 como: a criação de universidades por campo de saber, a reorganização da universidade e criação de cursos à distância, por exemplo. No que diz respeito ao ensino superior, assegura nos seus artigos 53, 54 e 55, elevado grau de autonomia às universidades, conferindo maior flexibilização às suas ações e consequentemente melhorias na prestação dos serviços de ensino, pesquisa e extensão.

Ao tratar do papel da universidade, dos centros de pesquisa e da empresa privada no desenvolvimento da ciência e tecnologia no Brasil, QUEIROZ (1992:2) enfatiza que:

" ... as universidades e as empresas que emergem nos anos 90 são muito diferentes daquelas que prevaleceram nas últimas décadas. (...) Envolvidas pela velocidade do desenvolvimento tecnológico decorrente do tratamento cada vez mais rápido das informações, são obrigadas a adaptar-se às exigências de contínua renovação em seus métodos e sistemas de organização e trabalho".

Observa-se, que as instituições universitárias, ainda precisam adequar-se às mudanças trazidas pela conjuntura globalizada e pela sociedade da informação. Enquanto a área acadêmica acessa as novas tecnologias e as emprega nas atividades formadoras de sua cadeia de valor, as atividades de



apoio ainda carecem de usar essas tecnologias na melhoria das informações de custos e de gestão.

### 2.5.1 – CLASSIFICAÇÃO, ESTRUTURA E MANTENEDORAS

De acordo com VIANA (1998:21-23) a Lei 9.394/96 e o Decreto 2.306/97 classificam as instituições de ensino superior quanto à natureza jurídica de suas mantenedoras e quanto a sua organização acadêmica , da seguinte forma:

- Quanto à natureza jurídica das mantenedoras:
  - **Públicas** - (“... criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público”- inciso I do artigo 19 da lei 9.393/96);
  - **Privadas** - ( “... mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado - inciso II do artigo 19 da lei 9.394/96), estas compreendendo as seguintes categorias (artigo 20 da lei 9.394/96 e incisos):
    - **Particulares** - (“... instituídas e mantidas por uma pessoa ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado”);
    - **Comunitárias** - (“instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive professores e alunos que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade”);
    - **Confessionais** - (“ ... instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendam orientação confessional e ideologia específicas ... que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade”);
    - **Filantrópicas** - (“instituídas de acordo com as leis federais nº 1493/51, 3577/59, 7644/87, 8512/91, 8472/93, 8909/94, Decreto Federal nº 8742/93 e Resolução CNAS nº 66/96).

- Quanto à organização acadêmica:
  - **Universidades** que se caracterizam por oferecer ensino, pesquisa e extensão; ter autonomia didática, administrativa e financeira e abrir e fechar cursos e vagas sem autorização, exceto para cursos da área da saúde (Decreto Federal nº 2.306 de 19/08/97);
  - **Centros Universitários** que se caracterizam por oferecer ensino de excelência; atuar em uma ou mais áreas do conhecimento; abrir e fechar cursos e vagas sem autorização, exceto para cursos da área da saúde (Decreto Federal nº 2.306 de 19/08/97);
  - **Faculdades Integradas** que se caracterizam por aglutinar instituições (faculdades de diferentes áreas do conhecimento; oferecer ensino e às vezes pesquisa e extensão; depender de autorização do CNE para criar cursos e vagas;
  - **Faculdades, Institutos Superiores ou Escolas Superiores** que se caracterizam por atuar em geral em uma área do conhecimento; poder fazer ensino ou pesquisa e depender de autorização do CNE para criar cursos e vagas. VIANA (1998:21-23)

As universidades, os centros universitários e os institutos isolados de ensino superior (faculdades integradas, faculdades, institutos superiores e escolas superiores) são regidas basicamente pela Constituição Federal, Lei Federal nº 9.394/96 e legislação complementar. Assim, a legislação específica, ao determinar a existência dessas instituições, delimitou também suas estruturas internas.

Apresenta-se a seguir um quadro resumo das estruturas internas dessas instituições a partir dos componentes: Órgãos Colegiados, Corpo Diretivo e Estrutura Técnico Administrativa.

INSTITUIÇÕES E COMPONENTES	UNIV		FACULDADES INTEGRADAS	FACULDADES, INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR, ESCOLAS SUPERIORES
	ERSI DADE	CENTROS UNIVERSITÁRIOS		
ÓRGÃOS COLEGIADOS	Conselho Universitário	Conselho Universitário	Conselho Universitário	Congregação

	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão.	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão.	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão.	
CORPO DIRETIVO	Chanceler Reitor Vice-Reitor	Chanceler Vice-Chanceler	Diretor Geral	Diretor da Faculdade, do Instituto ou da Escola
	Pró-Reitores	Superiores	Diretor	
	Diretores de Centros	Diretores de Centros	Diretores de Faculdade	
	Diretores de Faculdade	Diretores de Faculdade		
ESTRUTURA TÉCNICO ADMINISTRATIVA	Reitoria Vice-Reitoria	Chancelaria Vice-Chancelaria	Diretori as	Diretorias
	Pró-Reitoria	Superintendências		
	Centros de Institutos	Diretores		
	Faculdades			

QUADRO 2 – ESTRUTURA INTERNA DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.  
Fonte: VIANA (1998:25).

O artigo 19 da Lei 9.394/96, o Decreto 2.306/97 e a Portaria Ministerial 009/84 dispõem sobre as entidades mantenedoras das instituições de ensino superior. Portanto, acima da estrutura demonstrada no quadro 2, encontram-se as entidades mantenedoras das IES, que são normalmente caracterizadas por serem Fundações.

Nesse sentido VELHO (1997) afirma que:

"A criação de Fundações dentro das instituições de ensino superior tem se constituído numa estratégia da maior importância para a consolidação dos seus projetos. São fundações de direito público ou privado, sem fins lucrativos, organizadas com o objetivo de colaborar na elaboração e execução dos projetos de pesquisa, ensino e extensão universitária. Contam com um conselho diretor em que o reitor, chanceler ou diretor são o presidente, garantindo dessa forma uma perfeita identidade entre seus objetivos e os das Instituições às quais estão vinculadas". (VELHO, 1997:73)

Portanto, as instituições de ensino superior normalmente são mantidas por Fundações, que por sua vez, são pessoas jurídicas patrimoniais de direito privado ou público, sem fins lucrativos, organizadas com o objetivo de colaborar na elaboração e execução dos projetos universitários de pesquisa e extensão e também para a prestação dos diversos cursos da educação superior.

As fundações nascem de um *ato constitutivo* de seus instituidores, que manifestam sua vontade através de escritura pública ou por testamento. Ainda, podem ser criadas por força de lei, quando o instituidor é pessoa jurídica de direito público: União, Estados ou Municípios; neste caso é dispensada a elaboração de escritura pública.

Em seu artigo 24 o Código Civil menciona que: "Para criar uma fundação, far-lhe-á o seu instituidor, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la".

Para RESENDE (1996), na existência de uma fundação é necessário considerar os itens abaixo:

- um patrimônio composto de bens livres no momento da constituição;
- o ato constitutivo, ou a dotação, que deverá constar de escritura pública ou testamento;
- a declaração, neste ato, do fim especial a que se destina a fundação;
- estatutos que atenderão às bases deixadas pelo instituidor;
- uma administração;
- o registro, com prévia aprovação dos atos de constituição pelo Ministério Público, sem os quais a fundação não adquire personalidade". (RESENDE,1996:34)

**BEUREN (1999:46) citando WARREN explicita que “a sociedade civil está referenciada a um *terceiro setor*, que se distingue e se relaciona com dois outros: o Estado (sistema burocrático-administrativo e governamental) e o mercado (sistema produtivo-lucrativo). Portanto, o terceiro setor é não governamental e sem fins lucrativos. Por outro lado, tem fins públicos, mas é organizado a partir de agentes privados, da chamada sociedade civil”.**

As fundações inseridas nesse contexto, também são denominadas de Entidades sem Fins Lucrativos – ESFL, pois seu resultado, superávit ou déficit, deverá ser revertido para seu patrimônio, por este pertencer à sociedade em seu todo e, dependendo de sua forma de constituição classificam-se ainda em privadas ou públicas, como demonstrado a seguir:

TIPOS	CARACTERÍSTICAS
1 – Privadas sem fins lucrativos	- incluem museus privados, casas de caridade, universidades, associações, hospitais, dentre outros.
2 – Públicas e sem fins lucrativos	- incluem agências governamentais, escolas públicas, hospitais públicos, dentre outros.

QUADRO 3 - CLASSIFICAÇÃO TIPOLOGICA DAS FUNDAÇÕES.

Fonte: CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO.

**Ainda como organizações do terceiro setor e sem fins lucrativos as fundações se subdividem em oito grupos, considerados como principais:**

TIPOS	EXEMPLOS
1 – Religiosos	Igrejas, Associações, Movimentos Evangélicos.
2 – Sociais	Clubes de Serviços e Organizações Fraternais.
3 – Culturais	Museus, Sinfônicas, Companhias de Opera, Associações de Arte, Zoológicos.
4 – De Conhecimento	Escolas Privadas, Universidades Privadas, Organizações de Pesquisa.
5 – De Amparo	Associações Profissionais, Uniões Profissionais.
6 – Políticas	Partidos Políticos e Grupos Lobísticos.
7 – Filantrópicas	Organizações de Bem Estar Privados, Casas de Saúde, Hospitais de Caridade.
8 – Para Causas Sociais	Grupos de Paz, Grupos de Planejamento Familiar, Grupos Ambientistas, Grupos de Direitos Raciais, Grupo de Defesa do Consumidor, Grupos de Defesa dos Direitos da Mulher, Grupos antidrogas.

QUADRO 4 - PRINCIPAIS TIPOS DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR.  
Fonte: MANTOVANELI (IN KOTLER, 1994).

No que se refere à unidade-caso – Universidade do Vale do Itajaí, sua mantenedora é a Fundação Universidade do Vale do Itajaí sendo, dentro da classificação discutida, uma entidade de fins não lucrativos, de direito privado e do tipo De Conhecimento e Filantrópica. Também é considerada no grupo de “fundações instituídas exclusivamente pela iniciativa privada”, conforme a Portaria 09/84 – SG/CISET/SESU/MEC. Essa classificação consta no primeiro artigo do seu Estatuto.

## 2.5.2 – NÍVEIS E MODALIDADES DE EDUCAÇÃO

No Brasil, as diretrizes básicas da educação emanam do Ministério da Educação e Cultura e de alguns organismos governamentais por este jurisdicionado. Para tanto, a edição e sanção da Lei 9.394/96 – LDB que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, trouxe em seu Título V que compreende desde o artigo 21 até o artigo 60 os níveis e as modalidades de educação e ensino para os brasileiros.

Portanto, as organizações prestadoras de serviços dessa natureza, independentes de sua constituição jurídica, de sua estrutura organizacional e de sua gestão administrativo-pedagógica, poderão atuar em projetos de pesquisa ou extensão nas diferentes áreas de conhecimento e na realização de cursos para educação básica, educação profissional, educação superior e educação especial preceituados na citada Lei.

A educação básica refere-se à educação infantil, ao ensino fundamental, ao ensino médio e à educação para jovens e adultos e sua finalidade é fornecer meios para que o educando possa progredir profissionalmente, nos estudos e exercer a cidadania.

Em se tratando de educação profissional, seu objetivo será o permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva, ou seja, é o conhecido ensino médio profissionalizante, sendo às vezes realizado no próprio ambiente de trabalho do aluno.

Já a educação superior, foco da presente pesquisa, abrange os seguintes cursos e programas: cursos sequenciais, cursos de graduação e cursos de pós-graduação e dentre suas várias finalidades destacam-se o estímulo para o conhecimento dos problemas do mundo presente, o incentivo ao trabalho de pesquisa e investigação científica, a formação para inserção nos diferentes setores profissionais da economia, entre outras.

Por fim, a modalidade de educação especial oferecida preferencialmente na rede regular de ensino, será ministrada aos educandos portadores de quaisquer deficiências físicas ou mentais com o objetivo de sua inserção no mercado profissional e para a vida cotidiana.

## **2.6 – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR UNIVERSITÁRIAS**

### **2.6.1 – AMBIENTE E MISSÃO**

As universidades desenvolvem suas atividades e interagem constantemente com os estudantes, empregadores e a sociedade, seu meio ambiente.

Ao considerar essas instituições de ensino superior, como organizações sociais, pode-se perceber que elas funcionam como sistemas abertos<sup>8</sup>, interagindo e dependendo principalmente do seu ambiente externo, como mostrado a seguir:

---

<sup>8</sup> “significa que ele se empenha em intercâmbios com o meio, assim como esses intercâmbios são fatores essenciais que lhe sustentam a viabilidade, a capacidade adaptativa e sua continuidade”. (MOSIMANN 1999:19)

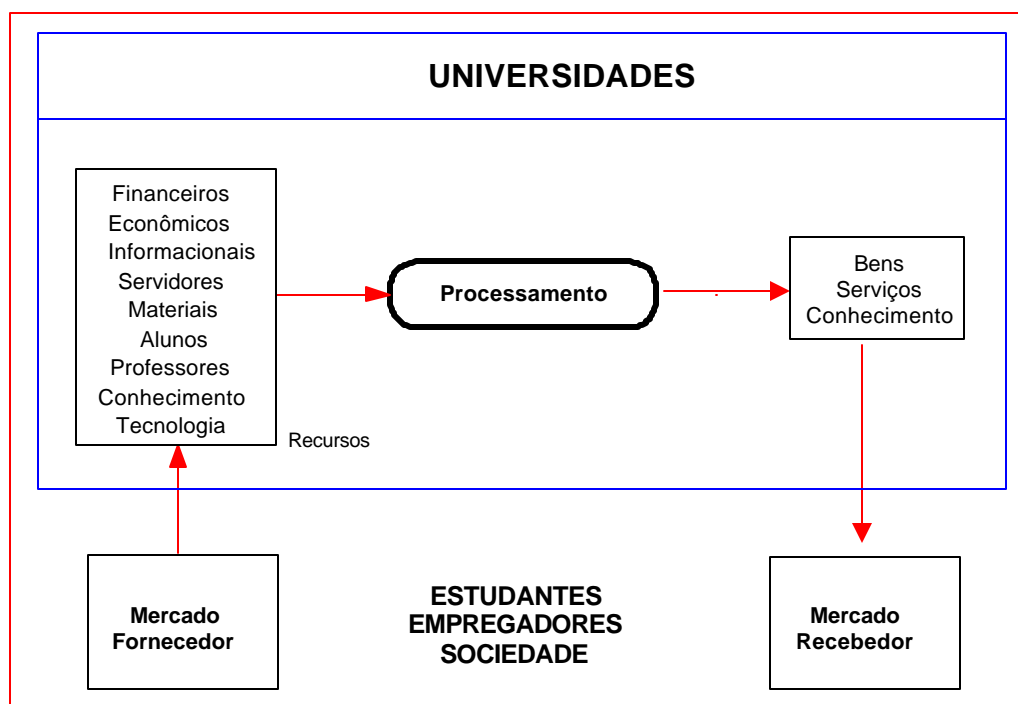


FIGURA 7 – AMBIENTE DAS UNIVERSIDADES.  
Fonte: ADAPTADO DE BENEDICTO (1997:24).

Na figura acima observa-se a sinergia existente entre as universidades e a sociedade, ou seja sua cadeia de valor. A sociedade (mercado-fornecedor) lhe proporciona os recursos necessários para seu Processos, recebendo em contrapartida seus resultados: bens, serviços e conhecimento (mercado recebedor).

A definição da missão de uma entidade vincula-se ao objetivo maior da organização. Para estabelecer essa missão, é de fundamental importância uma análise do ambiente. Isso possibilita uma estratégia de médio e longo prazo que permite a sustentação e a busca dos objetivos econômicos e sociais da organização.

É importante entender a missão, porque é através dela, que se determina que conjunto de atividades a organização pretende desenvolver. A missão exerce a função de orientar e delimitar o campo de ação da gestão organizacional. Nesse sentido BOISVERT (1997:67) afirma que uma empresa focada em sua missão aplica quase 50% de seus recursos nas atividades ligadas a ela diretamente.

Para GIBSON, IVANCEVICH e DONNELLY (1981:48) o conceito de missão refere-se:

“A um objetivo amplo, o qual a sociedade espera que a empresa realize. As missões são vinculações entre o ambiente e a organização. As especificações das missões podem ser encontradas nas leis, nos artigos de incorporação e em outras partes extra-organizacionais. As especificações das missões são amplas, abstratas e valoradas e, neste sentido, estão sujeitas a várias interpretações”.

Na caracterização da missão de uma entidade, segundo GUERREIRO (1989:156), deve-se contemplar primeiramente os seguintes tópicos: “valores fundamentais da entidade, produtos e serviços oferecidos, mercado de

atuação e clientela a ser atendida”.

Para BOISVERT (1997:66), a verdadeira missão das universidades deve estar intimamente ligada às suas atividades de transmissão do conhecimento e o desenvolvimento pedagógico e da pesquisa, porque elas produzem valor aos olhos dos estudantes, dos empregados e da sociedade.

CATELLI apud BENEDICTO (1997:32) ensina que “as organizações, como instituições sociais, só subsistem quando estiverem satisfazendo às necessidades da sociedade, e satisfazer às necessidades da sociedade é cumprir a missão de forma eficaz”.

A responsabilidade social pode ser definida como o dever da instituição de ajudar a sociedade a atingir seus objetivos. É uma maneira de a instituição mostrar que não existe apenas para explorar recursos econômicos e humanos, mas também para contribuir com o desenvolvimento social.

A importância da caracterização da missão e sua responsabilidade social pode ser identificada na figura a seguir:



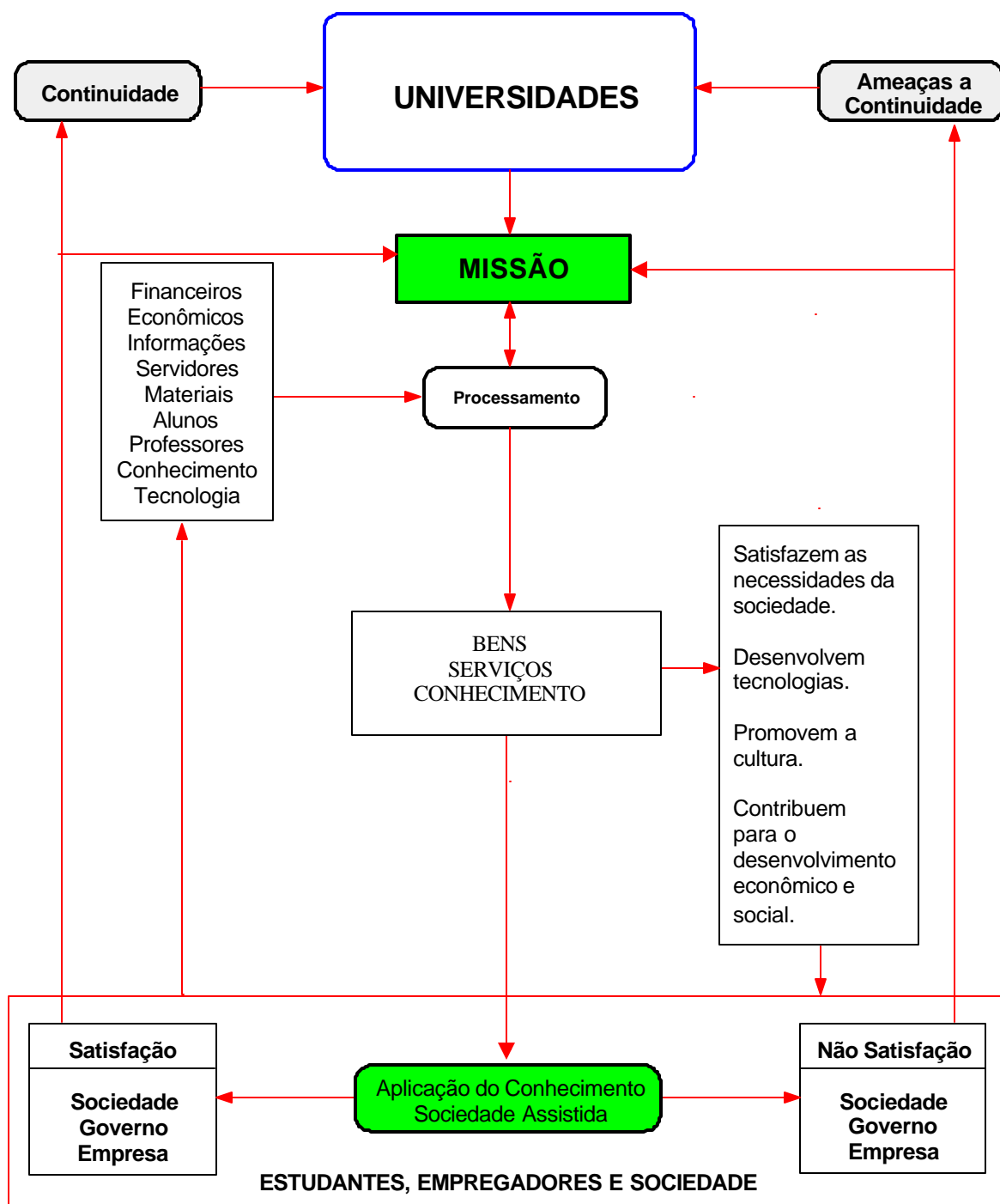


FIGURA 8 - A MISSÃO DAS UNIVERSIDADES.  
 Fonte: ADAPTADO DE BENEDICTO (1997:33).

## 2.6.2 – RECURSOS

Em seu *caput*, a Lei 9.394/96 afirma que à educação no Brasil, dever da família e do Estado, poderá ser realizada pela “coexistência de instituições públicas e privadas

de ensino”. E em seu conjunto de preceitos encontram-se as formas de viabilizar financeiramente o programa nacional de educação.

Em seu artigo 53, no exercício de sua autonomia, as universidades poderão: “firmar contratos, acordos e convênios e receber subvenções, doações, heranças, legados e cooperação financeira resultante de convênios com entidades públicas e privadas”. E, no artigo 55 “caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas”.

O artigo 69, no título VII que trata especificamente dos recursos financeiros, afirma que: “A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, ou o que consta nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas, da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências constitucionais, na manutenção e desenvolvimento do ensino público”.

Já o artigo 77, diz que esses recursos são destinados às escolas públicas e somente podem ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas que:

- comprovem finalidade não-lucrativa e não distribuam resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela de seu patrimônio sob nenhuma forma ou pretexto;
- apliquem seus excedentes financeiros em educação;
- assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades;
- prestem contas ao Poder Público dos recursos recebidos.

Apesar de assegurar recursos financeiros às instituições de ensino, a Legislação também permite que estas, no âmbito de sua competência, busquem receitas no mercado através de projetos de pesquisa e de extensão, convênios e no caso das entidades privadas que instituem a cobrança de mensalidades, desde que estas receitas sejam para o desenvolvimento de suas atividades educacionais e não objetivem o lucro.

De acordo com BEUREN (1999:46-47), “as principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais das entidades sem fins lucrativos não-governamentais, são citadas por OLAK como sendo:”

Contribuições – são recursos pecuniários recebidos de associados e não-associados, destinados à manutenção da entidade ou à execução de uma obra, um projeto ou atividade específica. Elas representam um compromisso entre o contribuinte e a entidade, visto serem realizadas periodicamente (mensal, bimestral, trimestral, semestral, anual, etc.).

Doações – são recursos recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não-governamentais, em forma de dinheiro, outros bens, direitos ou serviços. Portanto, as doações referem-se a bens, direitos ou serviços, ao contrário das contribuições, que são efetuadas somente em forma pecuniária. Outra característica é a não regularidade da doação, ao contrário das contribuições, que são realizadas em períodos prévios e regularmente definidos.

Subvenções – são os recursos pecuniários oriundos de órgãos governamentais (União, Estados, e Municípios), destinados, normalmente, a manter as atividades essenciais da entidade ou a financiar projetos especiais.

Existe também, para as entidades sem fins lucrativos, desde que devidamente cadastradas no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS e possuam o Certificado de Entidades Filantrópicas, a isenção do recolhimento da cota patronal do INSS, desde que apliquem em assistência social 20 por cento de sua receita bruta. Este é um mecanismo encontrado pelo Governo para auxiliar essas entidades a realizar prestações de serviços na área social, já que o mesmo não consegue atender a sociedade na totalidade desses serviços.

Os recursos financeiros nas instituições de ensino superior são transformados em outros recursos: combustíveis, salários dos professores, fotocópias, entre outros, necessários à manutenção de suas atividades educacionais.

### 2.6.3 – PROCESSOS E ATIVIDADES

O grande desafio das universidades é serem competitivas para atender às necessidades da sociedade. Para tanto, precisam focar sua missão, mais especificamente, necessitam organizar-se, inovar e compreender o que significa ter o cliente no comando do mercado.

Para serem competitivas, essas organizações sociais devem rever seus processos e principalmente identificar quais são suas atividades geradoras de valor aos olhos dos seus clientes.

Nesse sentido, para BOISVERT (1997:67) “a transmissão do conhecimento e o desenvolvimento pedagógico e da pesquisa são as atividades essenciais para as universidades, porque elas produzem valor aos olhos

dos estudantes, dos empregados e da sociedade”.

Para BENEDICTO (1997:41), as instituições de ensino são, na realidade, as grandes responsáveis pelo progresso e desenvolvimento das civilizações. É um lugar que promove a criatividade e a descoberta. Deve ser um centro produtor e inovador de conhecimento, não apenas para o consumo, mas para a reciclagem, de tal forma que conhecimento gere conhecimento, pois, as atividades de pesquisa são os componentes principais da renovação científico e tecnológica da humanidade.

Outro fato que reforça a necessidade das instituições de ensino superior a repensarem seus processos, é a qualidade na prestação dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão. Portanto, elas devem planejar, organizar, executar e controlar todos os recursos que afetam a qualidade desses serviços.

Para RAMOS (1993:138) “a qualidade total somente é alcançada quando toda a escola, na integridade do seu corpo social: professores, alunos, administradores, orientadores, supervisores, equipe técnica e de apoio, pais e sociedade, tornarem-se integrantes reais num processo incessante de aperfeiçoamento dos serviços educativos prestados pela instituição”.

No que se refere à revisão dos processos das instituições de ensino superior, em primeiro lugar, apresenta-se uma figura demonstrando a visão macro da forma de produção dessas organizações e após abordam-se as atividades que compõem os processos desse macro modelo.

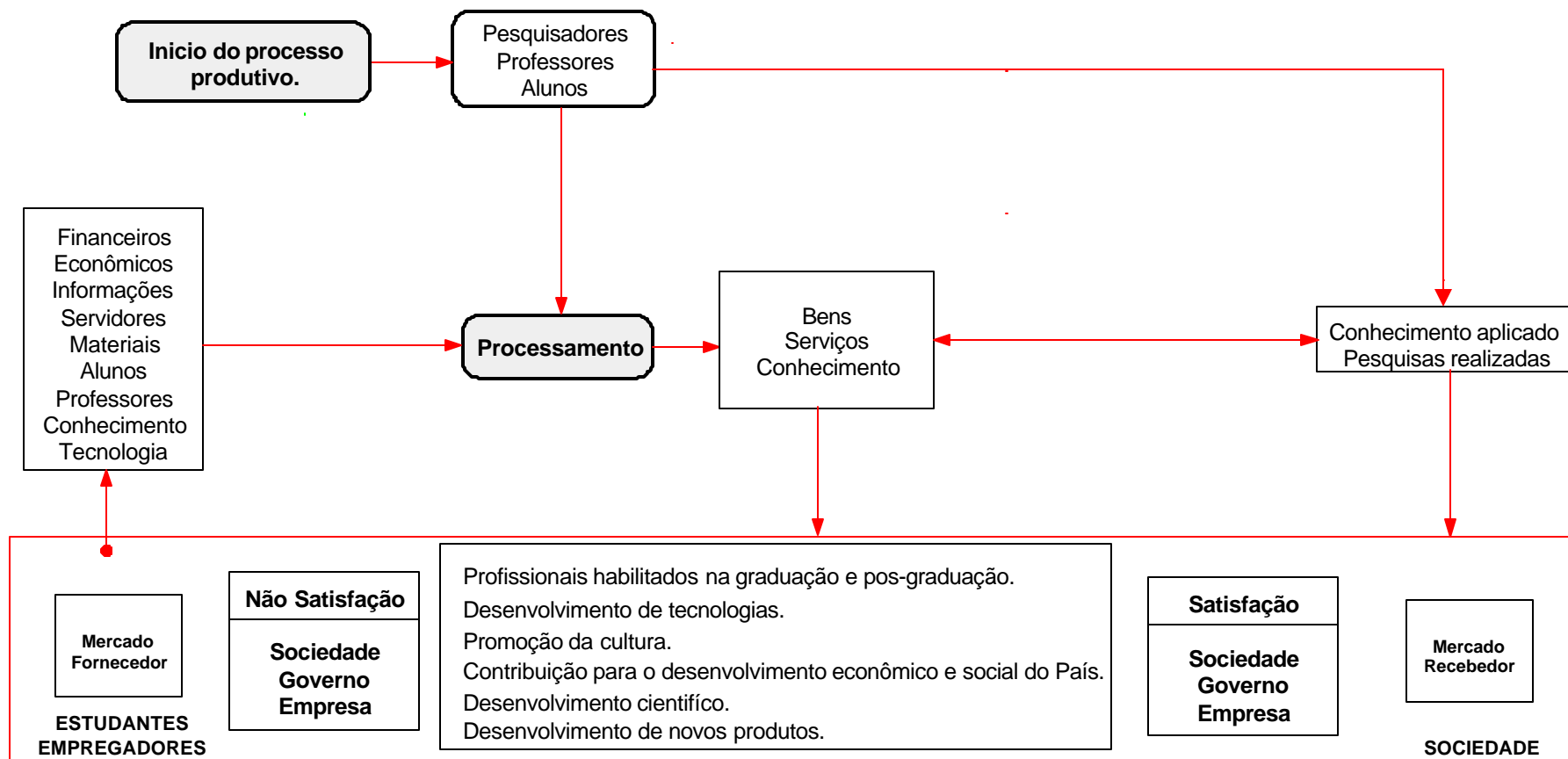


FIGURA 9 – O PROCESSO DE PRODUÇÃO DAS UNIVERSIDADES.  
Fonte: ADAPTADO DE BENEDICTO (1997:43).

Para o cumprimento de sua missão, as universidades executam diversas atividades, as quais definem seus processos.

BOISVERT (1997:30-33) comenta em sua obra *L'Université Réinventer* que o conjunto das atividades necessárias à realização da missão das universidades são: *La transmission des connaissances, Le développement pédagogique et la recherche, La gestion par les professeurs, Le soutien aux professeurs, Le soutien à l'enseignement et à la recherche, L'administration et Le logement*.

Sabe-se que a universidade é um tipo de instituição de ensino superior, e de qualquer forma esse conjunto de atividades delineado para as universidades, poderá, em maior ou menor grau, ser aplicado para as demais instituições de ensino superior.

O universo de atividades educacionais pode ser agrupado nas atividades definidas pelo autor, as quais foram traduzidas abaixo. Ressalta-se, que ao traduzir um texto, dificilmente consegue-se extrair a idéia do autor original em sua plenitude. Exemplificando, a atividade *La transmission des connaissances* traduzida para TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO não significa simplesmente transmitir conhecimento ao aluno, mas sim criar o ambiente propício para que haja produção do conhecimento, dos bens e dos serviços (ver Figura 9, página anterior).

**Transmissão do Conhecimento** - exercida por um Professor (ou por um responsável de curso) consiste em ensinar, está direcionada a transmitir o conhecimento. Ela compreende o tempo em sala de aula, que é o tempo de ensinar os estudantes e a orientação ao estudante em seus trabalhos de pesquisa (monografia, dissertação, tese). O recurso consumido por esta atividade, portanto, é o tempo do docente.

**Desenvolvimento Pedagógico e da Pesquisa** - exercida pelo professor (ou por seus assistentes ou profissional da pesquisa) consiste em colocar à disposição o material para um novo curso ou para um curso existente. Ex.: elaboração de instrumentos de pesquisa, colher e analisar dados.

**Gestão pelos Professores** - exercida por um professor reagrupa tarefas administrativas: direção dos serviços de ensino e programas, coordenação de cursos, reunião de serviços e estudos de dossiês (refere-se a todos os aspectos dos planos e da concepção de programas, dos cursos e dos currículos, que não se concentram no desenvolvimento pedagógico propriamente dito). Esta atividade compreende todas as outras atividades do professor que não sejam de transmissão de conhecimento e do desenvolvimento pedagógico e da pesquisa.

**Apoio aos Professores** - exercida por pessoal não docente, consiste em efetuar as tarefas administrativas dos serviços de ensino e das direções dos programas que não são da área do professor. O pessoal não-docente compreende o pessoal do escritório, os estagiários assim como o pessoal não pesquisador dessas

áreas, centros e grupos de pesquisas. Todos os recursos de outras funções de ensino não consumidos pelas três atividades definidas anteriormente são amarradas a essa atividade.

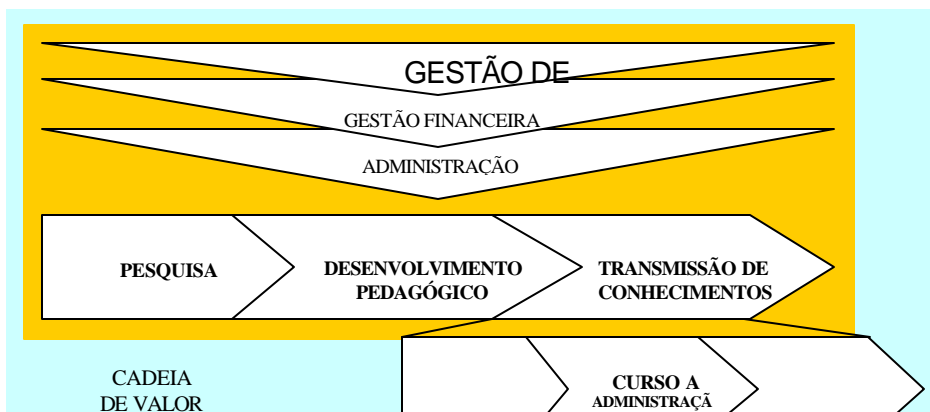
**Apoio ao Ensino e a Pesquisa** - reagrupa essencialmente os serviços de apoio à pesquisa assegurados pela biblioteca, audiovisual e pela informática.

**Administração** - compreende as outras tarefas administrativas que são assumidas pelos professores e pelo pessoal das atividades de apoio aos professores e de apoio ao ensino e à pesquisa. Ela compreende a direção da universidade, a secretaria geral o escritório de registros, os serviços financeiros, o serviço de recursos humanos, o aprovisionamento e a direção das comunicações (relações públicas). Ela corresponde à função administração debaixo da função de apoio institucional.

**Instalações** - esta atividade designa os locais utilizados para assegurar as atividades de Transmissão de Conhecimentos e de Desenvolvimento Pedagógico e da Pesquisa. Ela corresponde à função Terrenos e Construções da função Apoio Institucional. Ela não compreende, portanto, as residências de estudantes, as magazines escolares, os estacionamento e outros serviços pertencentes a função Empresas Auxiliares. Ela não compreende os centros esportivos, os centros sociais, os centros de saúde e outros centros que se encontram dentro da função Serviços aos Estudantes.

Por sua vez, cita o autor que se deve, ainda, decompor as atividades dos grupos citados em outras atividades, por exemplo : a atividade ADMINISTRAÇÃO, subdividi-la em GESTÃO FINANCEIRA e após em GESTÃO DE PAGAMENTOS. Esta decomposição de atividades, caracteriza o modelo por processos da contabilidade por atividades (ver figura 6, página 33).

BOISVERT (1999:26-30) ilustra a cadeia de valor de uma universidade por meio do exemplo de uma escola de administração. Para ele, "os processos criadores de valor aos olhos dos clientes (estudantes, empregadores e sociedade) correspondem aos programas curriculares ofertados pela escola. Tais programas se



compõem de atividades de pesquisa, de desenvolvimento pedagógico e de transmissão do conhecimento. Incluem igualmente processos administrativos que asseguram o bom funcionamento dos programas dos cursos”.

FIGURA 10 – VISÃO DOS PROCESSOS DE UMA UNIVERSIDADE.  
Fonte: ADAPTADO DE BOISVERT (1999:29).

Observa-se, então, que o modelo por processos evidencia a representação da empresa em vários níveis e demonstra as atividades geradoras de valor para os clientes.

## 2.6.4 – TRATAMENTO, PLANO DE CONTAS E RELATÓRIOS

### CONTÁBEIS

A legislação educacional não define, para as entidades pertencentes ao Sistema Educacional Brasileiro, a forma de como escriturarem seus eventos econômicos e financeiros, ou seja, se devem adotar a Contabilidade Pública (Lei 4.320 de 1964) ou a Contabilidade Privada (Lei 6.404 de 1976).

Observou-se que a maioria das instituições de ensino superior são entidades sem fins lucrativos, tendo em vista praticarem atividades filantrópicas complementares às atividades do Estado, assunto já discutido e também constatado nas visitas efetuadas para realização desta pesquisa. Sendo assim, essas organizações devem se reportar ao Decreto 2.536, de 06 abril de 1998, que dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos, onde em seu artigo 4 e 5 constam:

“a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução do plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

- I- balanço patrimonial;
- II- demonstração do resultado do exercício;
- III- demonstração de mutação do patrimônio;
- IV- demonstração das origens e aplicações
- V- notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, de doações, das subvenções e das aplicações de recursos.

Art. 5º O CNAS somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras, a que se refere o artigo anterior, se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade.



Ainda, devido às características peculiares dessas entidades não terem sido observadas pelo decreto acima citado, o Conselho Federal de Contabilidade publicou em abril de 2000 a Resolução nº 877 que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBCT-10.19 ajustando as nomenclaturas e dando outras providências, entre elas, a adequação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (Resolução 750/93, CFC) e as demais Normas Brasileiras de Contabilidade.

Em face do disposto, entende-se que a aplicação da legislação societária tornou-se, com o passar do tempo, mais usual entre os contadores das instituições de ensino superior. Inclusive quando das visitas realizadas, alguns contadores mencionaram que optaram pela escrita privada em detrimento da contabilidade pública, por esta ser mais morosa nos seus processos de escrituração.

Para LOPES DE SÁ (1995:356) plano de contas “é um conjunto de normas e intitulações sobre contas, destinado a servir de guia e modelo para os trabalhos de registro e demonstração de fatos patrimoniais”.

O referido autor ainda define relatório contábil como sendo “peça que tem por finalidade a exposição de um exame de natureza contábil ou uma narração de um trabalho contábil”. São exemplos de relatório contábil os demonstrativos de distribuição dos custos indiretos, a posição contábil de adiantamentos de viagem e os relatórios tradicionais contábeis.

A estrutura básica e os procedimentos de elaboração de um Plano de Contas, a partir da Lei 6.404/76, ajustando-se aos objetivos e às peculiaridades de cada instituição de ensino superior, registra os recursos consumidos pelas funções de forma analítica e individual na contabilidade, o que permite o acompanhamento da situação econômico-financeira através de balancetes periódicos e demais demonstrativos contábeis a serem apresentados aos órgãos da administração superior e também trimestralmente ao Conselho Curador e ao Conselho Universitário. Além disso, após o término do exercício social se faz necessário publicar as demonstrações financeiras, compreendendo, no mínimo, o relatório da administração, o balanço patrimonial e a demonstração do superávit e/ou do déficit, acompanhada do parecer do auditor e do Conselho Curador.

A contabilidade tradicional ainda continua sendo importante nas organizações, porque fornece informações básicas a terceiros, tais como: acionistas, fornecedores, bancos, empregados e clientes. Segundo DRUCKER (1997:83), as informações da contabilidade financeira podem ser comparadas às medições que um médico faz num exame de rotina, tais como: peso, pulsação e temperatura. Se estas leituras forem normais não acrescenta muito, se anormais indicam um problema que precisa ser investigado, através de aprofundamento dos exames. Nas organizações, essa visão aprofundada é o objetivo da contabilidade por atividades.

## CAPÍTULO 3

### 3 – MODELO DELINEADO PARA DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS POR ATIVIDADES NAS UNIVERSIDADES

#### **3.1 – DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE POR ATIVIDADES PARA AS UNIVERSIDADES**

##### 3.1.1 – DEFINIÇÃO DAS FUNÇÕES, PROCESSOS E ATIVIDADES

A partir do que foi discutido no capítulo 2 sobre as instituições de ensino superior e a contabilidade por atividades, pode-se delinear agora, para as universidades, quais funções, processos e atividades devem ser considerados para custear sua prestação de serviços de ensino, pesquisa e extensão.

As funções são caracterizadas por um aglomerado de diversas atividades reunidas por um propósito comum. Nesse sentido, as funções destacadas para as universidades foram:

**ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO** – essas funções primárias compreendem os processos e respectivas atividades diretamente ligadas aos serviços de ensino, pesquisa e extensão das universidades.

**APOIO INSTITUCIONAL** – essa função secundária ou de apoio compreende os processos e respectivas atividades relacionadas com a administração da universidade, sua infra-estrutura física administrativa, suas assessorias e seus centros de responsabilidades.

Dentre os processos, que representam as cadeias de atividades interdependentes que produzem um resultado de valor para o cliente, definiram-se, para o universo das universidades, como processos primários, os seguintes:

**SELECIONAR E CADASTRAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO** – compreende as atividades ADMINISTRAR MATRÍCULAS e SELECIONAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO, que estão ligadas ao ingresso dos alunos para a realização de um curso, de uma pesquisa ou extensão na universidade.

**APOIAR ENSINO, A PESQUISA OU A EXTENSÃO** – compreende as atividades DISPONIBILIZAR RECURSOS AUDIOVISUAIS, PRESTAR SERVIÇOS DE INFORMÁTICA e ATENDER ESTUDANTES.

**REALIZAR CURSO, PROJETO DE PESQUISA OU PROJETO DE EXTENSÃO** – refere-se ao processo relacionado a função objetiva das universidades e compreende as cadeias de atividades: TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO; DESENVOLVIMENTO PEDAGÓGICO, DA PESQUISA OU DA EXTENSÃO; GESTÃO PELOS PROFESSORES; APOIO AOS PROFESSORES e ADMINISTRAR INSTALAÇÕES ACADÊMICAS.

E, como processos secundários, os quais são compostos pelas atividades de apoio ou indiretas, apresentam-se os seguintes:

**ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior)** – compreende as atividades ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior) e ASSESSORAR A ADMINISTRAÇÃO DA UNIVERSIDADE, onde são exercidas as tarefas dos Órgãos Colegiados, Reitoria, Pró-Reitoria de Administração, Pró-Reitoria de Ensino e Pró-Reitoria de Pesquisa e Extensão. Assim como as atividades de sua assessoria, entre elas: avaliar estrutura, alunos e docentes; efetuar assessoria jurídica; controlar a instalação de terceiros no Campi (empresas auxiliares); instituir e manter arquivos permanentes; realizar planejamentos e orçamentos.

**ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Intermediária)** – compreende as atividades ligadas à administração intermediária da universidade, entre elas: EFETUAR GESTÃO FINANCEIRA, ADMINISTRAR DOCENTES E SERVIDORES, GERENCIAR COMPRAS E ALMOXARIFADOS e ADMINISTRAR INSTALAÇÕES ADMINISTRATIVAS.

As atividades foram divididas em atividades primárias e atividades secundárias. As primárias são aquelas identificáveis à cadeia de valor; as secundárias ou indiretas, pelo contrário, não são facilmente identificadas e constituem as atividades de apoio. Nas instituições de ensino superior, consideradas para efeito desta pesquisa, as universidades, pôde-se definir um grande elenco de atividades, conforme demonstrado nas tabelas 1 e 2 constantes das páginas 64 e 65 do presente capítulo.

Destacam-se, a título de exemplo, as atividades primárias abaixo:

**ADMINISTRAR MATRÍCULAS** – refere-se às tarefas necessárias para o ingresso dos estudantes na universidade, exercidas pela secretaria acadêmica, tais como: CADASTRAR ALUNOS e EFETIVAR MATRÍCULAS.

**DISPONIBILIZAR RECURSOS AUDIOVISUAIS** – têm como finalidade permitir melhor aproveitamento dos professores em sala de aula. É composta das tarefas MANTER RECURSOS AUDIOVISUAIS e PROGRAMAR USO DE RECURSOS AUDIOVISUAIS.

**ATENDER ESTUDANTES** – refere-se às atividades de atendimento aos alunos, tais como: ATIVIDADES DA SECRETARIA ACADÊMICA; ORIENTAR E APOIAR ALUNOS. Estão relacionadas com os serviços de registros, o atendimento aos alunos exercido pela secretaria acadêmica (exceto as matrículas) e pela orientação ao educando (SOAE).

**TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO** – esta atividade compreende as tarefas: MINISTRAR AULA e ORIENTAR ALUNOS, as quais foram classificadas pelas áreas de conhecimento (ver Anexo 3). Para BOISVERT (1997:30) esta atividade consiste em ensinar, está direcionada a transmitir o conhecimento compreendendo o tempo em sala de aula e o tempo de orientação aos estudantes.

**DESENVOLVIMENTO PEDAGÓGICO, DA PESQUISA OU DA EXTENSÃO** – refere-se às atividades estritamente ligadas ao desenvolvimento do curso, de um projeto de pesquisa ou de extensão. Por exemplo: DESENVOLVER PLANO PEDAGÓGICO; INCENTIVAR A PRODUÇÃO CIENTÍFICA; REALIZAR SEMINÁRIOS, PALESTRAS, ENCONTROS; VALIDAR PROJETO DE CURSO, PESQUISA OU EXTENSÃO.

Como atividades secundárias, entre outras constantes das referidas tabelas 1 e 2, destacam-se as seguintes:

**EFETUAR GESTÃO FINANCEIRA** – compreende todas as tarefas financeiras da universidade, entre elas: GERIR E CONTROLAR AS RECEITAS, EFETUAR A CONTABILIDADE, GERIR E CONTROLAR OS PAGAMENTOS.

**ADMINISTRAR DOCENTES E SERVIDORES** – compreende as tarefas exercidas pelos recursos humanos, tais como: CONTRATAR PROFESSORES E SERVIDORES; CONTROLAR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS; EFETUAR RESCISÕES DE CONTRATOS DE TRABALHO; ELABORAR FOLHA DE PAGAMENTOS (docentes e servidores); MANTER ASSOCIAÇÕES; EXECUTAR SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO e INSTITUIR E MANTER PLANO DE CARGOS E SALÁRIOS.

**GERENCIAR COMPRAS E ALMOXARIFADOS** – compreende as tarefas relacionadas com as compras de suprimentos, ativo imobilizado e acervo da biblioteca, entre elas: CADASTRAR E MANTER FORNECEDORES, CONFERIR PEDIDOS DE COMPRAS, EFETUAR COMPRAS DE SUPRIMENTOS, EFETUAR COMPRAS DE BENS PATRIMONIAIS, DISTRIBUIR MATERIAIS e MANTER ALMOXARIFADOS.

**ADMINISTRAR INSTALAÇÕES ADMINISTRATIVAS** – compreende as tarefas ligadas estritamente ao controle patrimonial da infra-estrutura do apoio institucional. Entre elas destaca-se: EFETUAR LEVANTAMENTO PATRIMONIAL; EFETUAR SEGURANÇA DOS BENS PATRIMONIAIS e CONTROLAR FROTA DE VEÍCULOS.

### 3.1.2 – RECURSOS E DEFINIÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS

Entre os inúmeros recursos existentes, os quais dependem das características das universidades, pôde-se sistematizar os seguintes:

RECURSOS	
Água	Material Auxiliar
Aluguéis	Prestação de Serviços
Amortização	Previdência Particular
Assinaturas de Periódicos	Provisões
Assistência Médica	Publicidade e Propaganda
Bens Patrimoniais	Salários e Encargos Sociais
Bolsa de Estudos	Segurança
Brindes e Doações	Seguros
Capacitação	Seguros de Vida
Combustíveis e Lubrificantes	Serviços Gráficos
Correios	Taxas Bancárias
Creche	Telefone
Depreciação	Transportes
Energia Elétrica	Treinamentos
Exaustão	Tributos
Fotocópias	Vale Transporte
Fretes	Viagens
Manutenção	.....

**QUADRO 5 – SISTEMATIZAÇÃO DOS RECURSOS**

Após ter modelado as funções, os processos e as atividades da universidade e sistematizado seus recursos, a etapa seguinte consiste em definir os objetos de custos.

No entender de CHING (1999:99) "a finalidade para a qual a informação sobre o custo é necessária é conhecida como objeto de custo, que pode ser o produto, o cliente, o fornecedor, o setor de mercado ou a infra-estrutura".

Os objetos de custos PROJETOS DE PESQUISA e os CURSOS (graduação e pós-graduação – especialização, mestrado e doutorado) definidos a seguir, foram classificados de acordo com as áreas de conhecimento: Ciências Exatas e da Terra, Ciências Biológicas, Engenharias, Ciências da Saúde, Ciências Agrárias, Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Humanas e Linguística, Letras e Artes conforme classificação (ver Anexo 3) apresentada pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Capes, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, Financiadora de Estudos e Projetos – Finep,

Secretaria de Ensino Superior do Ministério da Educação - Sesu/MEC, entre outros.

Definiu-se, então, para o universo das universidades os seguintes objetos de custos:

**CURSO** - refere-se aos cursos de educação superior da universidade, por exemplo: Ciências Contábeis. Os mesmos foram classificados de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.394 de 20/12/1996.

"Art. 44 - A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas:

I - cursos sequenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino;

II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino". (Lei nº 9.394/96)

**PROJETO DE PESQUISA** - refere-se aos projetos de pesquisa realizados dentro da universidade, por exemplo, dentro da área de conhecimento das ciências biológicas, a PESQUISA CULTIVO DE MEXILHÕES.

**PROJETO DE EXTENSÃO** - para LUNKES (1999:25) citando a Resolução 05/Cun/98/UFSC, os projetos de extensão são definidos como:

"qualquer tipo de atividade que envolva, mesmo que parcialmente, consultorias, assessorias, cursos, simpósios, conferências, seminários, debates, palestras, atividades assistenciais, artísticas, esportivas, culturais e outras afins, propostas individual ou coletivamente, realizadas na Universidade ou fora dela".

Portanto, para melhor visualização das informações geradas pelo modelo, devido a esse grande conjunto de projetos de extensão existentes, eles foram classificados em cinco grupos, a saber:

**Projetos ou Cursos de Extensão** - são estabelecidos com o propósito de atualizar ou aperfeiçoar os conhecimentos e técnicas acerca de uma determinada área de conhecimento. Nesse sentido, para completar o artigo 44 da Lei nº 9.394/96, a educação superior abrangerá os cursos ou programas de "de extensão, abertos a candidatos que atendam

aos requisitos estabelecidos, em cada caso, pelas instituições de ensino”.

**Consultorias** – visam auxiliar as empresas privadas, entidades públicas e instituições governamentais na busca de solução de seus problemas, em todas as áreas de abrangência da Universidade, como por exemplo, o projeto de extensão Reorganização Administrativa do Porto Municipal de Itajaí.

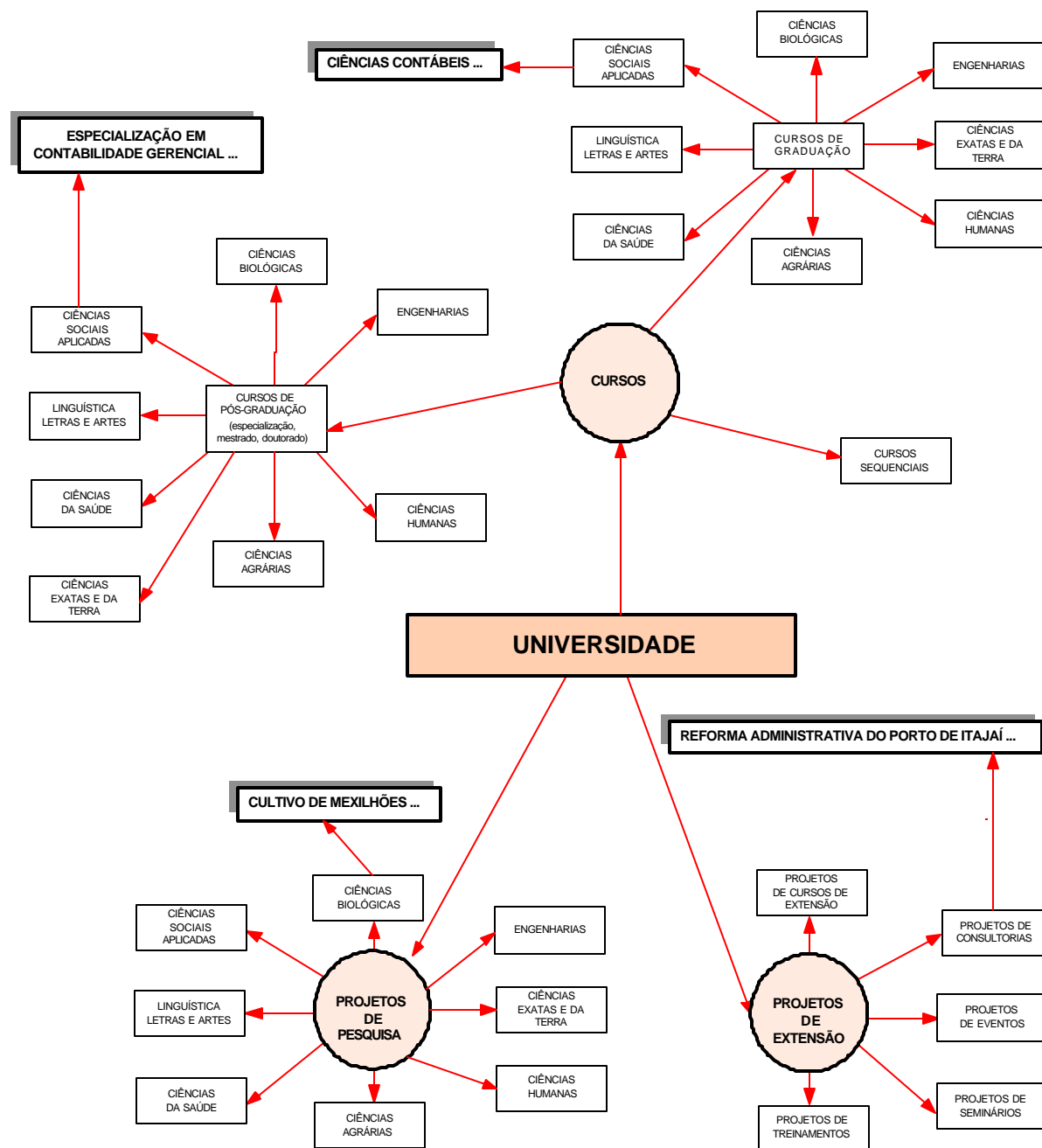
**Eventos** – são acontecimentos promovidos com a participação da universidade. Buscam reunir profissionais para atualizar conhecimento, estabelecer referências em determinada área do conhecimento ou, simplesmente, confraternizar.

**Seminários** – sua principal finalidade é a busca de informações através de pesquisa bibliográfica ou de entrevista de especialistas, discussão em grupo ou de formulação de conclusões.

**Treinamentos** – buscam a capacitação técnica ou a capacitação de profissionais para atuarem em áreas específicas do conhecimento.

Ressalta-se, que os objetos de custos definidos CURSO, PROJETO DE PESQUISA e PROJETO DE EXTENSÃO podem ser atribuídos a um cliente externo (estudantes, empresas, sociedade) ou a um cliente interno (universidade). Por exemplo, um PROJETO DE EXTENSÃO (TREINAMENTO) pode custear um treinamento externo ou um treinamento para os servidores da própria Universidade.

Apresenta-se a seguir a figura 11 contendo a visão dos objetos de custos exemplificados acima, com a finalidade de proporcionar maior entendimento das classificações utilizadas. Seguem, após, as tabelas que demonstram o conjunto dos objetos de custos, das funções, dos processos, das atividades, das tarefas e dos recursos definidos para o modelo delineado.



**FIGURA 11 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DOS OBJETOS DE CUSTOS**



**TABELA 1 – PROCESSOS E ATIVIDADES DO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO**

TABELA 2 – PROCESSOS E ATIVIDADES DO APOIO INSTITUCIONAL

### 3.1.3 – DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS

Os direcionadores de custos, como já discutido, mostram as causas das ocorrências da necessidade de um custo e dividem-se em:

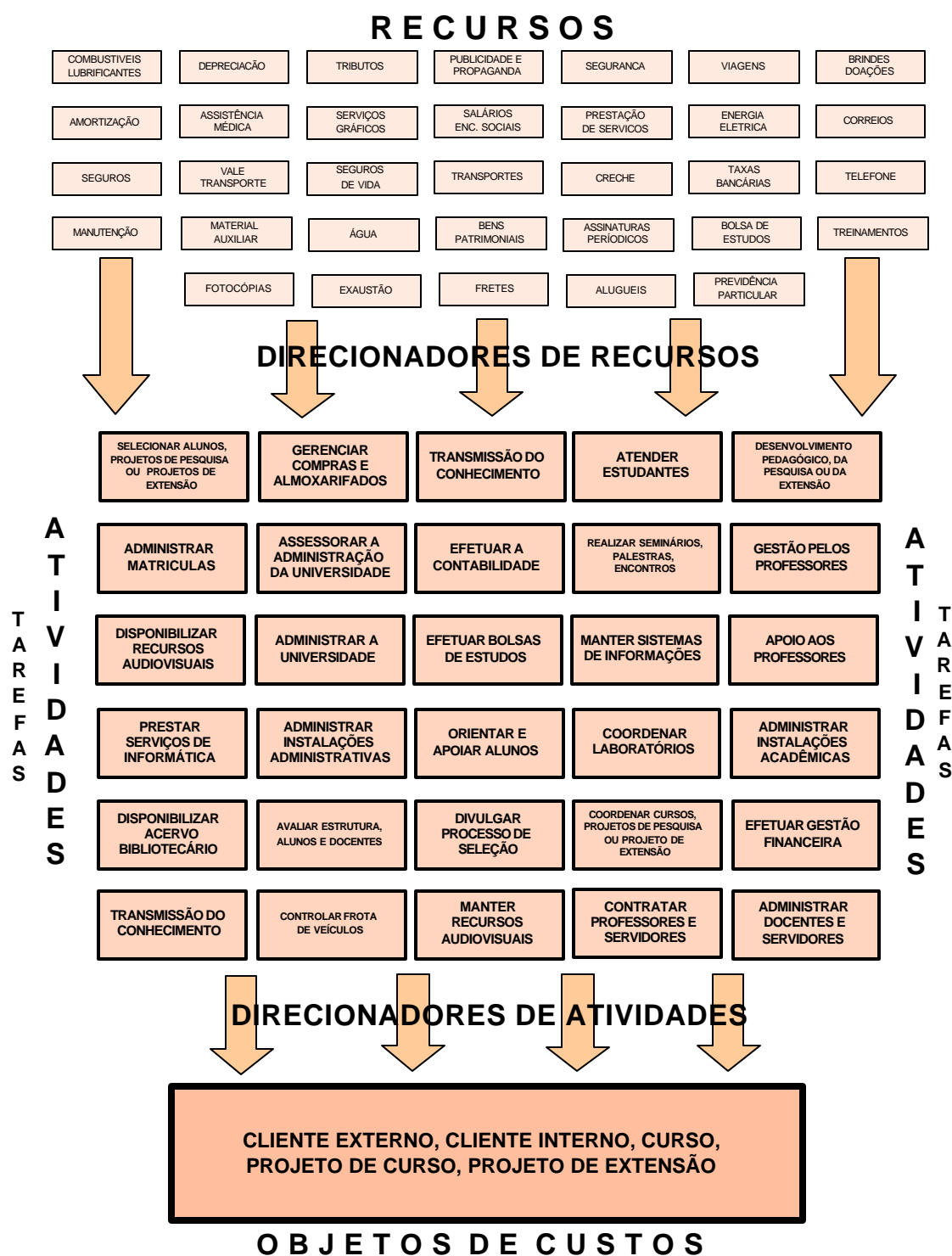
**Direcionadores de recursos** – direcionam os recursos às atividades, sendo utilizados somente quando não houver a possibilidade de sua alocação direta às atividades.

**Direcionadores de atividades** – direcionam as atividades para outras atividades e também as atividades aos objetos de custos.

Por exemplo:

Para realizar um determinado curso precisamos de professores, os quais durante as aulas, consomem, entre outros recursos da universidade, os salários e encargos sociais. Portanto, na atividade TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO o tempo decorrido da aula é o direcionador de custos dos salários e encargos pagos ao professor. Nesse caso, o direcionador horas-aulas é denominado de direcionador de recursos. Por sua vez, a atividade TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO por meio da quantidade de créditos oferecidos, será atribuída a um curso, projeto de pesquisa ou projeto de extensão. Portanto, a quantidade de créditos oferecidos será o direcionador de atividades. Outros exemplos de direcionadores de custos, tais como: NÚMERO DE PARTICIPANTES, NÚMERO DE PASSAGEIROS, HORAS-MANUTENÇÃO, EVENTOS DE SUPRIMENTOS e EVENTOS FINANCEIROS, são apresentados e estudados, a seguir, no capítulo 4 desta pesquisa.

Os direcionadores permitem identificar os custos numa relação de causa e efeito entre os recursos e as atividades que os geraram e entre estas e os objetos de custos (cliente externo, cliente interno, curso, projeto de pesquisa ou projeto de extensão) a serem medidos na universidade. Verifica-se, então, que o custo é identificado às atividades e aos objetos de custos por relacionamento causal denominado de rastreamento, o qual juntamente com alguns recursos e atividades, pode ser melhor visualizado na figura a seguir.



**FIGURA 12 – VISÃO DE RASTREAMENTO DOS RECURSOS, ATIVIDADES E OBJETOS DE CUSTOS**

Cabe ressaltar que a totalidade das atividades, tarefas e recursos definidos para a universidade não estão aqui representados, (ver tabelas anteriores) pois a figura apenas exemplifica o que antes se comentou sobre os direcionadores de custos.

### **3.2 – PROPOSIÇÃO DE NOVA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL PARA AS UNIVERSIDADES**

Para CHIAVENATO (1996:67), as empresas estão sofrendo profundas mudanças em função do que ocorre no mundo moderno. A hierarquia administrativa passa a ser gradativamente substituída pelas redes internas interligando, estreitamente, grupos de pessoas; os departamentos funcionais e de serviços do esquema matricial cedem lugar às equipes de trabalho; o foco nos controles torna-se cada vez mais flexível e solto; a burocracia cede lugar à inovação e à criação do conhecimento.

Essas mudanças, requeridas pelas organizações, fundam-se na descentralização de poder, porque nem todas as decisões podem ser compreendidas em apenas uma pessoa, um lugar. Nesse sentido, MINTZBERG (1995:102) comenta que: "a descentralização permite à organização responder rapidamente às condições locais e constitui-se em um estímulo para a motivação".

Nesse contexto, a contabilidade por atividades pode contribuir para melhoria da estrutura organizacional das empresas.

Para CHING (1997:75), do ponto de vista funcional são muitos os objetivos alcançados na utilização do enfoque baseado em atividades para análise da estrutura organizacional, entre eles:

- " - retratar os custos funcionalmente;
- aprimorar a capacidade de criar e agregar valor;
- buscar oportunidades de melhoria de custos;
- eliminar ou reduzir substancialmente as ineficiências (redução de custos);
- identificar os fatores geradores de custos e a forma de influenciá-los;
- identificar atividades que não agregam valor".

A visão por processo proporcionada pela contabilidade por atividades permite às universidades eliminarem a burocracia hoje existente, direcionando seus efetivos recursos para seu principal processo de negócio: REALIZAR CURSO, PROJETO DE PESQUISA OU PROJETO DE EXTENSÃO por meio das atividades diretas DESENVOLVIMENTO PEDAGÓGICO, DA PESQUISA OU DA EXTENSÃO e TRANSMISSÃO DO CONHECIMENTO focadas em sua missão e geradoras de valor para estudantes, empresas e sociedade.

Para que a contabilidade por atividades alcance sucesso nas universidades, é necessária a quebra de velhos paradigmas, pois o seu mercado de atuação e a própria contabilidade por atividades requerem novas características, tais como:

UNIVERSIDADE (atual)	UNIVERSIDADE BASEADA EM ATIVIDADES
Burocracia.	Consenso.
Padronização dos serviços .	Diferenciação/qualidade/cliente como fator de sucesso.
Padronização dos salários.	Salários baseados no conhecimento agregado aos serviços.
Estrutura hierárquica.	Descentralização/diluição da autoridade hierárquica .
Autoridade.	Gerência participativa com diluição da autoridade.
Centralização da informação.	Serviços descentralizados/ sinergia/ trabalho em equipe. Compartilhamento das informações.
Processo decisório centralizado.	Decisões participativas/gestão por processo/atividades.

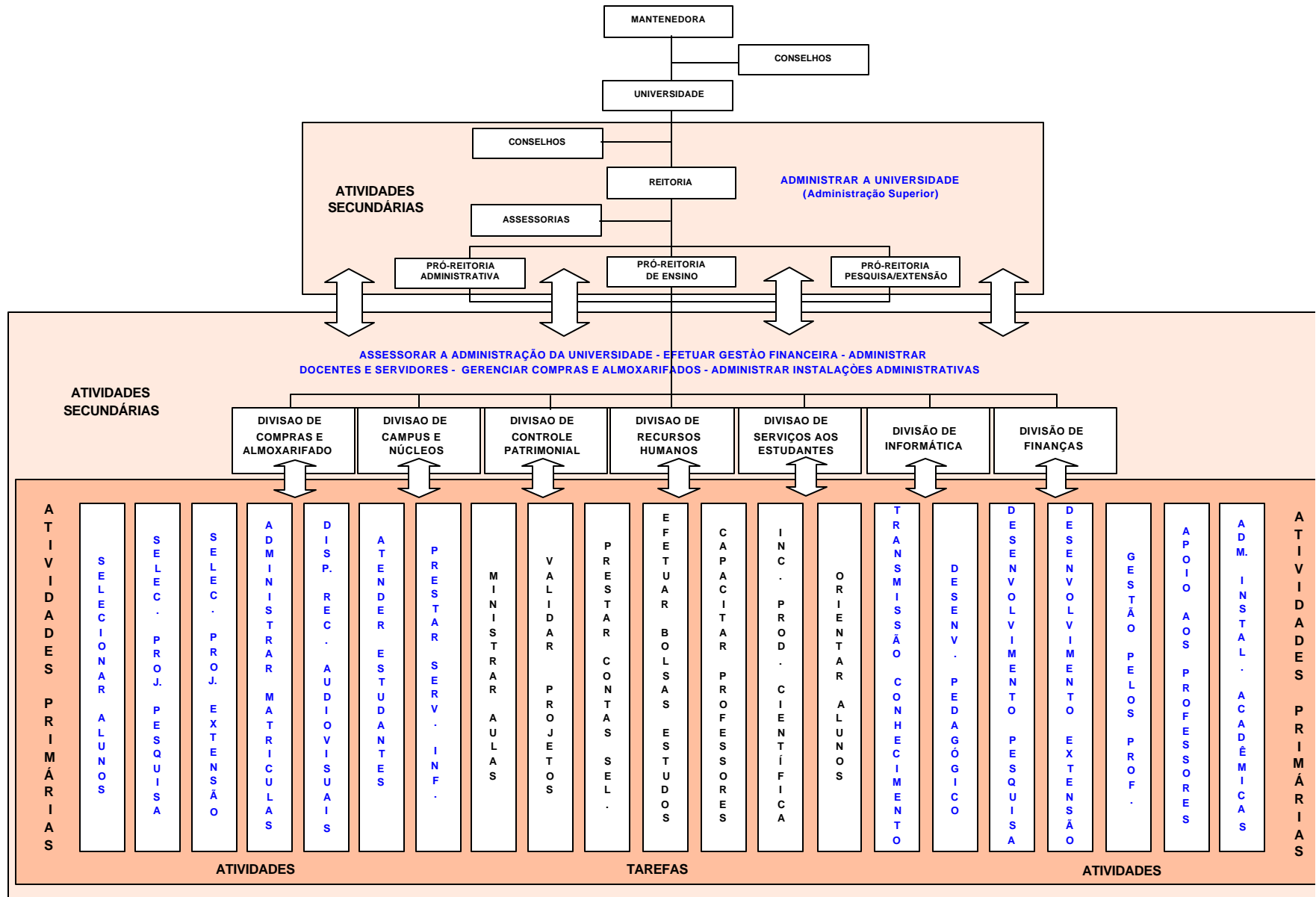
QUADRO 6 - CARACTERÍSTICAS NECESSÁRIAS ÀS UNIVERSIDADES

Fonte: Adaptado de LUNKES (1999:64)

CHING (1997) afirma que uma gestão eficaz pelos processos pode contribuir significativamente para a melhoria do desempenho empresarial em três áreas distintas:

- " - melhorias da qualidade para o cliente final pode ser obtida através do entendimento das relações interfuncionais e entre processos e seu efeito e impacto sobre o cliente. Esta melhoria da qualidade pode ocorrer no produto ou serviço prestado ou em ambos é medida pela satisfação do cliente;
- melhoria da eficácia através do entendimento dos processos existentes e sua revisão crítica, visando eliminar ou reduzir áreas de desperdício. Esta melhoria da eficácia é medida pela redução de custo obtida ou redução do tempo de ciclo do processo;
- vantagem competitiva por meio da gestão de processos para criar e sustentar uma posição competitiva em que todos os funcionários enxerguem a empresa por processos e não por funções. Esta vantagem competitiva é medida pelo aumento da participação da empresa no mercado e conquista de nichos impenetráveis para a concorrência". (CHING, 1997:78-79)

A seguir, a FIGURA 13 - SUGESTÃO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL PARA AS UNIVERSIDADES - sugere um modelo de estrutura que possa viabilizar o sistema de custos delineado neste trabalho de pesquisa.



Não foi possível demonstrar na sugestão da estrutura organizacional (página anterior) todas as atividades e tarefas definidas para o modelo delineado do sistema de custos, as quais constam das tabelas 1 e 2.

Para MINTZBERG (1995:21) "a cúpula administrativa é encarregada de assegurar que a organização cumpra sua missão de maneira eficaz e, também, de satisfazer as exigências daqueles que controlam ou de outra forma exercem poder sobre a organização".

Apesar de não alterar a disposição física da ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR (Conselhos, Reitoria, Pró-Reitorias e Assessorias), o modelo proposto irá influenciar a forma de custear a universidade influenciando significativamente na forma de atuação dos gestores, graças às informações da contabilidade por atividades que permite, a esses administradores, uma constante melhoria em sua tomada de decisão.

A base operacional é formada por sete centros de responsabilidades denominadas de divisões, são elas: COMPRAS E ALMOXARIFADOS, CAMPUS E NÚCLEOS, CONTROLE PATRIMONIAL, RECURSOS HUMANOS, SERVIÇOS AOS ESTUDANTES, INFORMÁTICA e FINANÇAS responsáveis pelas atividades que irão formar os processos necessários à gestão dos objetos de custos (cliente externo, cliente interno, cursos, projetos de pesquisa ou projeto de extensão).

Segundo MINTZBERG (1995:45),

"Os gerentes levam a efeito certo número de atividades dentro do fluxo de supervisão direta que lhe fica acima e abaixo. Eles coletam a retro-informação dos resultados dos desempenhos de suas próprias unidades e transferem algumas delas para a direção e a equipe de planejamento e controle, muitas vezes agregando-as no processo e, também intervêm no fluxo decisório".

A estrutura organizacional foi projetada por processos. Essa visão, possibilita a diminuição dos custos através da melhor distribuição do pessoal, com eliminação de cargos burocráticos e centralização dos docentes ou servidores nas atividades essenciais à gestão dos objetos de custos, de sorte que, por meio da racionalização das atividades, pode-se melhorar a prestação dos serviços da universidade.

### **3.3– OPERACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS**



### 3.3.1 – MENSURAÇÃO DAS ATIVIDADES

A viabilidade do modelo de custeio a ser proposto passa, como não poderia deixar de ser, pelo:

- uso maciço e correto da tecnologia de informação requerida pela atual conjuntura e pelo uso metódico e diversificado de atividades necessárias para compor o dado corporativo que possibilitará a geração das informações necessárias ao processo de decisão. Caberá, então, à informática, disponibilizar uma infra-estrutura básica de redes, aplicativos, software corporativo, servidores, estações de trabalho, acesso remoto, sistemas operacionais, segurança de dados, internet, intranet, externet, entre outros recursos tecnológicos e,
- envolvimento e treinamento dos usuários (qualquer pessoa que vier a interagir de qualquer forma com os módulos do sistema computacional), principalmente aqueles que irão alimentar, com dados operacionais, os módulos que formam o sistema, sendo treinados para o uso correto do módulo por ele alimentado, para a visão geral do software e para o entendimento da estrutura de codificação que lhe couber e demais conceitos contábeis gerais.

Normalmente, os fatos contábeis estão dispersos e ocorrem por toda a organização. Nesse sentido, o modelo de Sistema de Custos proposto, a partir das codificações: BASES FÍSICAS, PROCESSOS, OBJETOS DE CUSTOS, ATIVIDADES e RECURSOS (a serem detalhados *à posteriori*) efetuará a coleta dos dados em suas origens, mais precisamente nos centros de responsabilidades: COMPRAS E ALMOXARIFADO, CAMPUS E NÚCLEOS, CONTROLE PATRIMONIAL, RECURSOS HUMANOS, SERVIÇOS AOS ESTUDANTES, INFORMÁTICA e FINANÇAS denominados de divisão e definidos na nova estrutura organizacional, através de digitação do consumo dos recursos pelos usuários nos respectivos módulos do sistema de informações da universidade.

Apesar de os dados serem coletados nas áreas descritas acima, sempre que possível, eles serão contabilizados na origem, portanto, caberá ao agente causador do gasto, a responsabilidade pela sua correta codificação e inclusão no módulo integrante do sistema corporativo. Para que não haja muita diversificação de origens, elas serão concentradas na administração de cada centro ou núcleo e principalmente nas divisões: Compras e Almojarifados, Controle Patrimonial, Recursos Humanos e Finanças.

Logo após, os dados serão manipulados pelo sistema de custos e então, ocorrerá a geração das informações para suprimento de informações gerenciais aos dirigentes das universidades, entre eles: Reitores, Vice-Reitor, Pró-Reitores, Diretores de Centro ou Núcleo, Coordenadores de Curso. Dessa forma, entre outras informações, esses gestores terão conhecimento das atividades que adicionam e não adicionam valor aos serviços de ensino, pesquisa e extensão fornecidos por suas instituições de ensino no âmbito de suas competências administrativas ou pedagógicas.

Uma vez os dados coletados e devidamente contabilizados e sintetizados nos centros de responsabilidades, passarão de forma *off line*<sup>10</sup> para a contabilidade os dados sintéticos das operações realizadas, a qual, por sua vez, após o seu processamento contábil, permitirá a emissão, nestes centros de responsabilidades, dos relatórios para o atendimento ao gestor.

Como a contabilidade irá receber os dados sintéticos, caberá aos centros de responsabilidades manterem em seus arquivos, diários auxiliares das operações contabilizadas como fonte para trabalhos de análise das contas, auditoria interna e independente, futuras consultas e fiscalizações que possam ocorrer.

Para facilitar e agilizar a entrada dos dados para o sistema, todas as tabelas de codificação, por exemplo: plano de atividades, códigos dos recursos, entre outras, devem estar à disposição para escolha direta pelo usuário, ou seja, o usuário somente digitará o código em poucas exceções.

Faz-se necessário, também, o acesso às consultas em tempo real no sistema de custos para usuários devidamente credenciados e a disponibilidade de um usuário responsável, única e exclusivamente, pelas codificações.

Quanto à retroalimentação, que no entender de OLIVEIRA (1999:24) é o processo ou instrumento que, a partir do controle ou validação das saídas, reintroduz em forma de entradas as divergências ocorridas entre as respostas de um sistema e suas respectivas entradas ou dos parâmetros estabelecidos para o processo, o sistema delineado irá validar junto às origens dos dados suas divergências em consonância com as metas e objetivos das universidades para que haja confiabilidade ao sistema corporativo como um todo.

O funcionamento do sistema de custos delineado é intrínseco ao sistema de informações da universidade. Para tanto, a responsabilidade pela implantação e manutenção do sistema de informações deve ser exercida pela atividade PRESTAR SERVIÇOS DE INFORMÁTICA.

A contabilidade de gestão e a informática são responsáveis pelas informações para todas as etapas do modelo. CATELLI (1995:102) assegura que “a contabilidade possui toda uma bagagem técnica e conceitual para viabilização de sistemas de informações gerenciais mais eficazes”.

Para melhor entendimento do sistema de custos, apresenta-se a seguir a figura 14 demonstrando uma visão macro do modelo delineado. Onde, pode-se perceber claramente a interação existente entre a Fundação e a Universidade e esta por sua vez com os centros de responsabilidades criados, os quais permitiram mensurar os processos, as atividades e as tarefas da universidade.

Ainda sobre a referida figura, ressalta-se que a DIVISÃO FINANÇAS poderá também denominar-se Controladoria, aglutinando as atividades de finanças e a contabilidade.

---

<sup>10</sup> Forma de contabilização onde o módulo do software corporativo disponibiliza no final do dia, de forma sintética



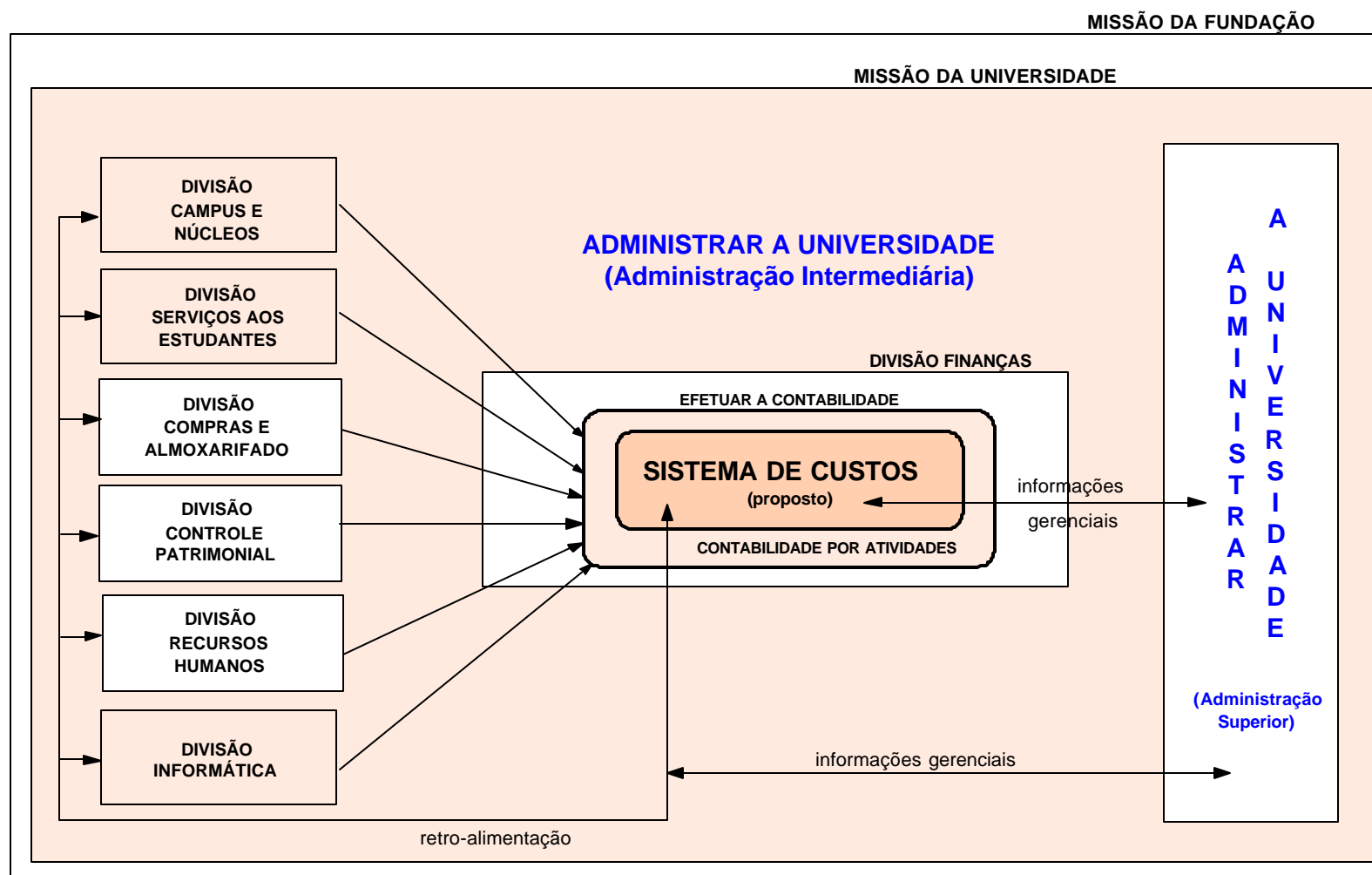


FIGURA 14 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DO SISTEMA DE CUSTOS

### 3.3.2 – CODIFICAÇÃO DOS PROCESSOS, ATIVIDADES E OBJETOS DE CUSTOS

As informações geradas pelo sistema de custos ocorrem após os dados serem identificados e coletados pelo sistema de informações por meio de digitação feita pelos diversos usuários e sumarizados através de planos devidamente estruturados e codificados para a geração de informações gerenciais de apoio à gestão.

Muitas universidades mantêm seus cursos, projetos de pesquisa ou de extensão em bases físicas<sup>11</sup> diferentes, às vezes em outras cidades. Também nesses casos, o sistema de informações deverá ter acesso remoto para coleta dos dados, adotando-se, para esses campus e núcleos, a seguinte codificação:

CODIFICAÇÃO BASES FÍSICAS	
BASE FÍSICA	CÓDIGO
Campus A	01
Campus B	02
Campus C	03
....	...
....	...
Núcleo M	50
Núcleo N	51
Núcleo O	52
....	...
....	..

TABELA 3 – CODIFICAÇÃO BASES FÍSICAS

Os códigos das bases físicas serão transparentes para o usuário, ou seja, o usuário, ao escolher pelo nome, determinada base física para realizar seu trabalho, o sistema armazenará o código correspondente.

Os objetos de custos definidos (CURSO, PROJETO DE PESQUISA e PROJETO DE EXTENSÃO) foram devidamente codificados, apresentando-se, a seguir, sua estrutura de codificação.

CODIFICAÇÃO OBJETOS DE CUSTOS						
CÓDIGO ESTENDIDO	OBJETOS DE CUSTOS	CÓDIGO REDUZIDO		CÓDIGO ESTENDIDO	OBJETOS DE CUSTOS	CÓDIGO REDUZIDO
<b>1</b>	<b>CURSOS</b>	OC	<b>D</b>	<b>1.2.03.02</b>	<b>CIÊNCIAS BIOLÓGICAS</b>	OC <b>D</b>
<b>1.1</b>	<b>CURSOS DE GRADUAÇÃO</b>	OC	<b>E</b>	<b>1.2.03.02.01</b>	Doutorado A	OC <b>E</b>

<sup>11</sup> Refere-se ao local físico, onde se encontra-se instalado um Campus ou Núcleo da Universidade.

1.1.01	CIÊNCIAS AGRÁRIAS	OC	V	1.2.03.02.02	Doutorado B	OC	V
1.1.01.01	Curso A	OC	E	...	...	...	R
1.1.01.02	Curso B	OC	Á	1.3	CURSOS SEQUENCIAIS	OC	Á
...	...	...	S	1.3.01	TIPO A	OC	S
1.1.02	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	OC	E	1.3.01.01	Curso A	OC	E
1.1.02.01	Curso A	OC	R	1.3.01.02	Curso B	OC	R
1.1.02.02	Curso B	OC	G	...	...	...	E
...	...	...	E	1.3.02	TIPO B	OC	R
1.2	CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO	OC	R	1.3.02.01	Curso A	OC	A
1.2.01	ESPECIALIZAÇÃO	OC	A	1.3.02.02	Curso B	OC	D
1.2.01.01	CIÊNCIAS AGRÁRIAS	OC	D	...	...	...	O
1.2.01.01.01	Especialização A	OC	O	5	PROJETOS DE PESQUISA	OC	A
1.2.01.01.02	Especialização B	OC	U	5.1	CIÊNCIAS AGRÁRIAS	OC	U
...	...	...	T	5.1.01	Projeto de Pesquisa A	OC	T
1.2.01.02	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	OC	O	5.1.02	Projeto de Pesquisa A	OC	O
1.2.01.02.01	Especialização A	OC	M	...	...	...	A
1.2.01.02.02	Especialização B	OC	E	5.2	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	OC	T
...	...	...	C	5.2.01	Projeto de Pesquisa A	OC	I
1.2.02	MESTRADO	OC	A	5.2.02	Projeto de Pesquisa A	OC	C
1.2.02.01	CIÊNCIAS AGRÁRIAS	OC	M	...	...	...	E
1.2.02.01.01	Mestrado A	OC	E	9	PROJETOS DE EXTENSÃO	OC	N
1.2.02.01.02	Mestrado B	OC	N	9.1	PROJETOS DE CURSOS DE EXTENSÃO	OC	T
...	...	...	T	9.1.01	Projeto de Curso de Extensão A	OC	E
1.2.02.02	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS	OC	P	9.1.02	Projeto de Curso de Extensão B	OC	L
1.2.02.02.01	Mestrado A	OC	E	...	...	...	O
1.2.02.02.02	Mestrado B	OC	L	9.2	PROJETOS DE CONSULTORIA	OC	S
...	...	...	O	9.2.01	Projeto de Consultoria A	OC	I
1.2.03	DOUTORADO	OC	S	9.2.02	Projeto de Consultoria B	OC	S
1.2.03.01	CIÊNCIAS AGRÁRIAS	OC	I	...	...	...	T
1.2.03.01.01	Doutorado A	OC	S	...	...	...	E
1.2.03.01.02	Doutorado B	OC	T	...	...	...	M
...	...	...	M	...	...	...	A
...	...	...	A	...	...	...	...

TABELA 4 - CODIFICAÇÃO OBJETOS DE CUSTOS

A tabela 4 exemplifica a codificação dada aos objetos de custos, cabe ressaltar que o código interno a ser armazenado será o código reduzido, por exemplo: o código estendido para o Doutorado B é 1.2.03.01.02 da área de ciências agrárias e seu código reduzido a ser gerado pelo sistema OC\_ \_ \_, o que possibilita a criação de 999 objetos de custos. Esse mecanismo reduz os custos com tecnologias e horas de processamento.

Essa característica também foi adicionada às funções, aos processos e às atividades e tarefas codificadas, mudando apenas sua parte "alfa"<sup>12</sup> para FC = FUNÇÃO, PR = PROCESSO, AT = ATIVIDADE e TF = TAREFA, o que proporciona, no nível analítico, 999 tarefas por grupo de atividades. Dessa forma reduzem-se os custos de processamento e a geração de informações não fica inviabilizada para os gestores, pela pouca quantidade de códigos que possam ser criados.

PLANO DE ATIVIDADES		
CÓDIGO	FUNÇÕES – PROCESSOS – ATIVIDADES – TAREFAS	CÓDIGO

<sup>12</sup> Refere-se a parte do código formado por letras.

ESTENDIDO		REDUZIDO	
<b>1</b>	<b>ENSINO – PESQUISA – EXTENSÃO</b>	FC	<b>D E V E R Á  S E R  G E R A D O  A U T O M A T I C A M E N T E  P E L O  S I S T E M A ·</b>
<b>1 01</b>	<b>SELECIONAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO</b>	PR	
1 01 01	SELECIONAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO	AT	
1 01 01 001	Aplicar instrumento de avaliação	TF	
1 01 01 002	Divulgar informações (alunos e projetos aprovados)	TF	
1 01 01 003	Divulgar processo de seleção	TF	
1 01 01 004	Efetuar formalidades legais	TF	
1 01 01 005	Aprovar e validar projetos	TF	
1 01 01 006	Elaborar instrumento de avaliação	TF	
1 01 01 007	Prestar contas processo seletivo	TF	
1 01 01 008	Receber inscrições/projetos efetuados	TF	
...	...	...	
1 01 02	ADMINISTRAR MATRÍCULAS	AT	
1 01 02 001	Cadastrar alunos	TF	
1 01 02 002	Efetivar matrículas	TF	
1 01 02 003	Verificar situação (aprovação processo seletivo, financeira, documentação e titulação)	TF	
...	...	...	
...	...	...	
<b>5</b>	<b>APOIO INSTITUCIONAL</b>	FC	
<b>5 01</b>	<b>ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE ( Administração Superior)</b>	PR	
5 01 01	ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE ( Administração Superior)	AT	
5 01 01 001	Órgãos Colegiados	TF	
5 01 01 002	Reitoria	TF	
5 01 01 003	Pró-Reitoria de Ensino	TF	
...	...	...	
<b>5 02</b>	<b>ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE ( Administração Intermediária)</b>	PR	
5 02 01	ASSESSORAR A ADMINISTRAÇÃO DA UNIVERSIDADE	AT	
5 02 01 001	Avaliar a estrutura, alunos e docentes	TF	
5 02 01 002	Divulgar a Universidade	TF	
5 02 01 003	Efetuar assessoria jurídica	TF	
5 02 01 004	Elaborar instrumentos de controle	TF	
5 02 01 005	Controlar a instalação de terceiros no Campi	TF	
5 02 01 006	Instituir e manter arquivos permanentes	TF	
5 02 01 007	Realizar planejamentos e orçamentos	TF	
...	...	...	
...	...	...	

TABELA 5 – CODIFICAÇÃO DOS PROCESSOS E ATIVIDADES

O sistema também foi definido para proporcionar o total dos recursos consumidos, porque após sua distribuição por meio dos direcionadores para as atividades que o consumiram, este dado fica disperso, portanto de difícil totalização.

Para que seja feita essa totalização na medida da necessidade do gestor, apresentam-se, a seguir, exemplos de códigos para os recursos que serão incorporados, quando da digitação, no sistema, do consumo desses recursos, os quais, havendo necessidade, poderão ser agrupados.

CODIFICAÇÃO DOS RECURSOS	
CÓDIGO	RECURSOS
01	Água
02	Aluguéis

03	Amortização
04	Assinatura de periódicos
05	Assistência Médica
...	...
...	...
18	Manutenção
...	...
32	Treinamentos
33	Tributos
34	Vale Transporte
...	....

TABELA 6 - CODIFICAÇÃO DOS RECURSOS

O tratamento das receitas se dá pela sua associação direta ao código do objeto de custo. Portanto, o código do aluno, no sistema acadêmico, deve ser associado ao seu respectivo objeto de custo, por exemplo: para um determinado aluno do curso do MESTRADO A, na área de CIÊNCIAS BIOLÓGICAS, deve ser associado ao seu código de aluno no sistema acadêmico o código reduzido OC\_ \_ \_ correspondente ao estendido 1.2.02.02.01 da classificação definida para os objetos de custos do modelo.

Para essa gestão das receitas criou-se a atividade indireta GERIR E CONTROLAR AS RECEITAS dentro da atividade direta EFETUAR GESTÃO FINANCEIRA do processo ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Intermediária) de responsabilidade da Divisão Finanças.

O código final, resultante da codificação do modelo de sistema de custos proposto (14 dígitos), o qual deve ser armazenado pelo sistema de informações da universidade, pode ser visualizado a seguir.



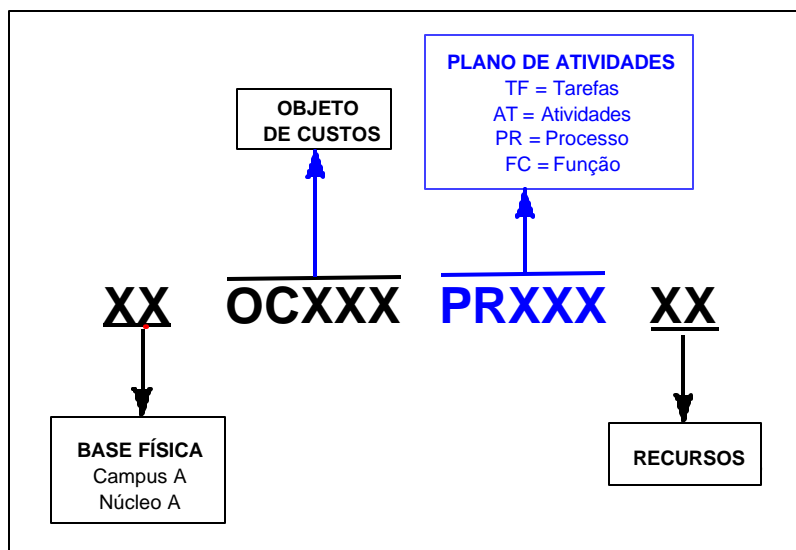


FIGURA 15 - CÓDIGO ANALÍTICO DO SISTEMA DE CUSTOS

Em resumo, o código analítico definido permite criar 99 bases físicas e recursos e 999 objetos de custos, atividades diretas e atividades indiretas. Essas quantidades proporcionam vida longa para o modelo proposto.

A pormenorização exigida pelo modelo, para atender os vários usuários da informação, possibilita a emissão de inúmeros relatórios para a administração. Inclui relatórios de receita e despesas por CURSO, PROJETO DE PESQUISA OU PROJETO DE EXTENSÃO, relatórios de consumo de recursos por processos, por atividades e por funções e a criação de índices de desempenho, entre outros.

Os relatórios gerenciais devem possuir, entre outras, as seguintes características: abordar pontos fundamentais macros; utilizar gráficos; comparativas com anos, trimestres ou meses anteriores; análise horizontal e vertical; valores previstos e análise dos valores orçados e realizados.

### 3.3.3 – AJUSTES NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO

Independente da sofisticação dada ao modelo de Sistema de Custos proposto, o mesmo perde seu valor se não consubstanciar as informações em consultas eletrônicas ou em relatórios gerenciais práticos e dinâmicos, que permitam de forma rápida seu entendimento e que apresentem pontos relevantes para o gestor.

Para IUDÍCIBUS (1998:283) “uma das premissas mais simples e freqüentemente mais esquecidas pelo contador, mesmo de boa qualidade técnica, é que os relatórios contábeis, via de regra,

não são feitos para contadores, mas para gerentes dos mais variados níveis”.

Nesse contexto, o referido autor também afirma que para cada nível de gerência, há um tipo de relatório e exemplifica:

- **Nível alto de gerência** - necessitam de informações do tipo estratégico, por exemplo: até que ponto estão conseguindo a fatia de mercado estabelecida em nossas metas e políticas.
- **Nível intermediário de administração** - necessitam de informações sobre suas áreas de atuação, por exemplo: relatórios comparativos entre receitas e gastos realizados com os valores orçados.
- **Nível inferior de administração** - necessitam de informações detalhadas e restritas quanto à amplitude, por exemplo: programação da produção.

Quanto a periodicidade e tempestividade os relatórios podem ser desde relatórios diários até relatórios anuais.

No entender de KAPLAN (1998:31) a contabilidade por atividades fornece informações precisas sobre os custos de atividades e processos de negócios e os custos de produtos, serviços e clientes. Além disso, ela fornece informações para o controle operacional e de aprendizado, inclusive com informações não financeiras, para suas atividades de aprimoramento e resolução de problemas.

Além da possibilidade de preparar demonstrações periódicas a partir de sistemas gerenciais, a contabilidade por atividades integra informações baseadas nas atividades, com dados financeiros e não financeiros.

Abaixo, a figura 16 demonstra o desenho do sistema de relatórios que podem ser projetados a partir da contabilidade por atividades.

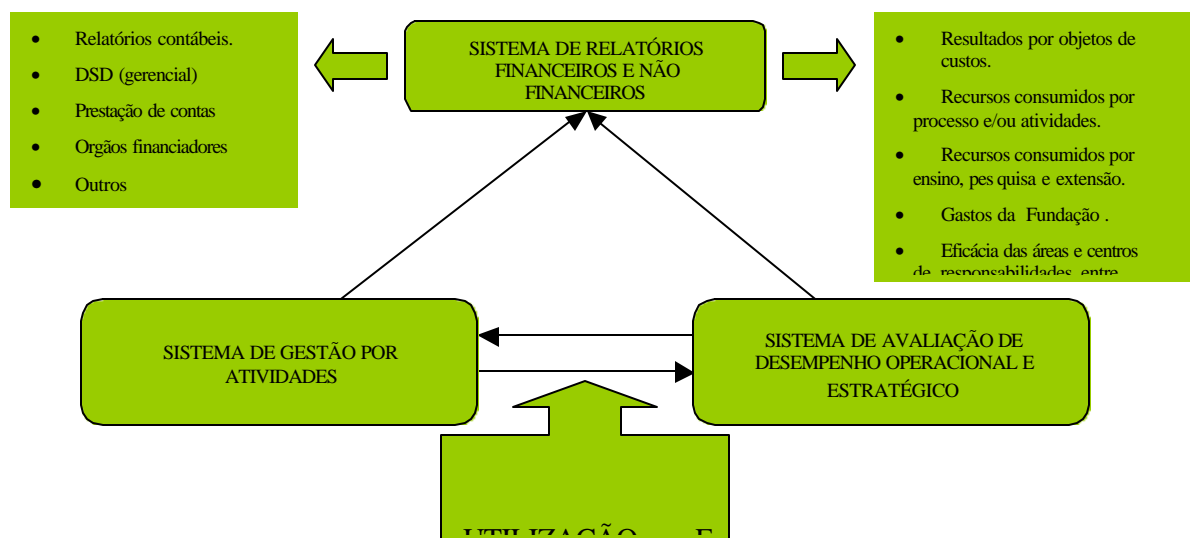


FIGURA 16 - SISTEMA DE RELATÓRIOS

Fonte: ADAPTADO DE LUNKES (1999:59) (IN KAPLAN, 1997).

A contabilidade por atividades possibilita inúmeros relatórios de acompanhamento e controle dos gastos. "Essas são as informações que usamos para administrar o negócio" KAPLAN (1997-35).

Para que os relatórios gerenciais sejam úteis, durante seu desenvolvimento devem ser observadas algumas premissas básicas, adaptadas de IUDÍCIBUS (1998:286), entre elas:

- Conhecer bem a empresa e seus processos produtivos.
- Esquematizar bem a contabilidade no sistema de informações da empresa.
- Realizar entrevistas com os dirigentes de vários setores, identificando suas reais necessidades de informações e modelos de relatórios.
- Adaptar-se ao "estilo" da empresa, no sentido de adequar a periodicidade e o grau de complexidade dos relatórios.
- Apresentar os relatórios, independentemente de suas complexidades, de forma mais simples e visual possível e na linguagem do usuário.
- Ter noção clara das limitações do sistema proposto, pois muitos fatores e eventos importantes para a empresa não são mensuráveis em reais.

Pode-se observar na figura anterior que, entre vários relatórios que podem ser gerados pelo sistema de relatórios financeiros e não financeiros propiciados pela contabilidade por atividades, incluiu-se o Demonstrativo do Superávit ou do Déficit - DSD. Mas, por ser este um relatório muito utilizado como instrumento gerencial de auxílio na tomada de decisão pelo gestor em qualquer organização, apesar deste compor os

relatórios contábeis, apresenta-se abaixo, a título de exemplo ilustrativo, a proposição para uma DSD gerencial baseada nos processos e atividades criadas para o sistema de custos delineado.

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DO DÉFICIT – DSD				
Processos / Atividades / Funções	ENSINO	PESQUISA	EXTENSÃO	TOTAL
<b>(+) Receita Operacional Bruta</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Mensalidades	0,00	0,00	0,00	0,00
Convênios	0,00	0,00	0,00	0,00
Subvenções	0,00	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...
<b>(-) Deduções da Receita Operacional Bruta</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Desistências / Cancelamentos	0,00	0,00	0,00	0,00
Tributos a Recolher	0,00	0,00	0,00	0,00
Inadimplências	0,00	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...
<b>(+) Receita Financeira</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(+) Outras Receitas</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(=) Receita Operacional Líquida</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(-) Recursos Operacionais</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<u>SELECIONAR E CADASTRAR ALUNOS, PROJETOS DE PESQUISA OU PROJETOS DE EXTENSÃO</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	0,00	0,00	0,00	0,00
Administrar matrículas	0,00	0,00	0,00	0,00
APOIAR ENSINO, A PESQUISA OU A EXTENSÃO	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilizar recursos audiovisuais	0,00	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...
<u>REALIZAR CURSO, PROJETO DE PESQUISA OU PROJETO DE EXTENSÃO</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Transmissão do conhecimento	0,00	0,00	0,00	0,00
Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão	0,00	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...
<u>ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior)</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Administrar a Universidade (Administração Superior)	0,00	0,00	0,00	0,00
Assessorar a administração da universidade	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Intermediária)</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Efetuar gestão financeira	0,00	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...
<u>ATENDER ESTUDANTES</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Prestar serviços esportivos	0,00	0,00	0,00	0,00
Receber reivindicações alunos	0,00	0,00	0,00	0,00
Efetuar bolsas de estudo	0,00	0,00	0,00	0,00
...	...	...	...	...
<b>(=) Superávit / Déficit Operacional</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(+/-) Receitas e recursos não Operacionais</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(=) Superávit / Déficit antes dos Juros e Impostos</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(+/-) Provisão de Juros e Impostos</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(=) Superávit / Déficit Líquido</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

QUADRO 7 – MODELO DE DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DO DÉFICIT - DSD

## CAPÍTULO 4

### 4 – ESTUDO DE CASO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ - UNIVALI

#### 4.1 – CARACTERIZAÇÃO DA UNIVALI

##### 4.1.1 – HISTÓRICO DA UNIVALI

Na década de 50, iniciaram-se os primeiros movimentos de profissionais da educação de Itajaí que, sensibilizados pelas dificuldades dos estudantes ao acesso a cursos de nível superior, procederam ações e tentativas de democratizar o ensino na Região do Vale do Rio Itajaí. Porém, somente em 1962 os movimentos de professores e alunos, fortalecidos pela comunidade, deram início às providências que consolidariam o ensino superior em Itajaí. Esses esforços, hoje corporificam-se na Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, mantida pela Fundação Univali, cuja trajetória histórica pode ser observada na evolução dos seus cursos, constante do quadro 8 a seguir.

A UNIVALI situa-se em Itajaí, cidade-sede da Microrregião da foz do Rio Itajaí-Açú. Seu *campi* é formado por 5 *campus* e 4 núcleos de educação superior onde se realizam seus serviços de ensino, pesquisa e extensão. Atualmente são 23.500 alunos matriculados, com oportunidade de desenvolverem projetos de pesquisa, atuarem em trabalhos de extensão e participarem de uma proposta de ensino integrado, no qual há espaço para programas culturais, eventos científicos, encontros, seminários e palestras.

A Fundação Universidade do Vale do Itajaí, de origem pública, é hoje uma pessoa jurídica de direito privado com fins não lucrativos e de finalidade filantrópica, instituída pela Lei Municipal n.º 2.515 de 19 de outubro de 1989, sendo mantenedora da Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI que em sua infra-estrutura *multicampi* promove a educação, a ciência, a tecnologia, a cultura, a filosofia, as letras, as artes e o desenvolvimento social, em consonância com as leis que a regem no Município, no Estado e no País.

<b>1950 – Sociedade Professor Flávio Ferrari</b>
<b>1962 – Sociedade Itajaiense de Ensino Superior – SIES</b>
1965 – Cursos de Direito, Pedagogia, História, Geografia e Letras.
<b>1970 – Fundação de Ensino do Pólo Geo-educacional do Vale do Itajaí – FEPEVI</b>
1974 – Curso de Estudos Sociais.
1979 – Cursos de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas.
1980 – Curso de Enfermagem.

1987 – Curso de Psicologia.

#### 1989 – Universidade do Vale do Itajaí

1989 – Cursos Odontologia, Ciência da Computação (I); Turismo e Hotelaria (II); Pedagogia (III).

1990 – Instalação do Campus II – Balneário de Camboriú e do Campus III – Tijucas.

Cursos de Fonoaudiologia, Comunicação Social – Jornalismo, Administração com Habilitação em Comércio Exterior (I).

1991 – Instalação do Campus IV – Biguaçu - Curso de Ciências.

1992 – Instalação do Campus V – Penha - Cursos de Oceanografia, Farmácia (I).

1995 – Instalação do Campus VII – São José - Curso de Arquitetura e Urbanismo (II)

1996 – Cursos de Ciência Política, Fisioterapia (I); Administração com Habilitação em Marketing, Nutrição (II); Ciências Contábeis (III); Pedagogia – Tecnologia Educacional e Treinamento Empresarial (IV); Administração com Habilitação em Comércio Exterior, Automação de Escritórios e Secretariado, Engenharia de Computação, Relações Internacionais (VII); Magister/Pedagogia e Magister/Ciências.

1997 – Instalação do Núcleo de Piçarras.

Cursos de Ciências Biológicas (Biotecnologia), Comunicação Social – Relações Públicas, Engenharia Civil (I); Desenho Industrial – Design (II); Psicologia (IV); Ciência Política, Direito, Turismo e Hotelaria (VII); Ciências Contábeis, Pedagogia – Educação Infantil e Séries Iniciais, Magister/Letras (VIII).

1998 – Curso de Medicina, Comunicação Social – Publicidade e Propaganda, Engenharia Ambiental, Ciências Sociais (Ênfase em Desenvolvimento Sustentável) (I); Tecnologia e Gestão do Lazer (II); Direito (III); Engenharia Industrial – Mecânica (VII).

1999 – Instalação do Núcleo de Itapema e Navegantes.

2000 – Cursos emergenciais de pedagogia em Bombinhas, São João Batista, Governador Celso Ramos.

#### QUADRO 8 - DIAGRAMA DA EVOLUÇÃO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO NA UNIVALI.

Fonte: PROEN – FIQUE POR DENTRO DA UNIVALI, 2000.

#### 4.1.2 – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA UNIVALI

Para atender aos seus objetivos de inserção regional, a UNIVALI organiza sua atuação em uma estrutura funcional *multicampi* (ver figura 18), ou seja, está distribuída em bases físicas organizadas em duas instâncias administrativas:

- **Campus Universitário** – organizados pedagogicamente em Centros de Educação Superiores, onde são prestados os serviços de ensino, pesquisa e extensão de modo permanente, e
- **Núcleo de Educação Superior** – onde são desenvolvidas atividades de ensino ou de pesquisa ou de extensão, em caráter temporário ou emergencial.

O Estatuto da UNIVALI, em seus artigos, diz que a gestão da estrutura administrativa e pedagógica da UNIVALI será exercida de acordo com os princípios da colegialidade e da ciência administrativa, organizando-se da seguinte forma:

#### I – A Administração Geral da UNIVALI compõe-se de:

- Órgãos colegiados deliberativos:

- **Conselho Universitário (CONSUN)** – responsável pelo patrimônio, estabelecendo suas políticas de expansão, de controle e execução orçamentárias, administrativas e financeiras.
- **Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE)** - atua na criação, implantação, expansão e extinção dos cursos de educação básica e superior.

- Órgãos executivos:

- **Reitoria** – órgão responsável pela coordenação, supervisão e controle de todas as atividades da Fundação e da Universidade, estendendo, sua ação administrativa e executiva para:
  - **Vice-Reitoria** – função executiva que desenvolve atividades delegadas pelo Reitor.
  - **Chefia de Gabinete/Secretária de Integração** – é o órgão executivo de assessoramento superior e de integração, que coordena a execução das políticas da UNIVALI.
  - **Pró-Reitoria de Administração (ProAdm)** – efetua a administração financeira, suprimentos, patrimonial e de pessoal.
  - **Pró-Reitoria de Ensino (ProEn)** – tem como finalidade básica: planejar, coordenar e supervisionar todos os níveis e modalidades de ensino.
  - **Pró-Reitoria de Pós-graduação, Pesquisa e Extensão (ProPPEx)** – responde pela execução das políticas, das diretrizes e das normas referentes à pesquisa, à pós-graduação e à extensão para a Universidade.

#### II – A Administração dos Centros compõe-se de:

- Órgão colegiado deliberativo:

- **Colegiado de Centro** – órgão de assessoramento ao Centro de Educação Superior, em matéria de ensino, pesquisa e extensão.

- Órgão executivo:

- **Direção de Centro** – órgão que dirige, coordena, supervisiona e controla todas as atividades de ensino, pesquisa e extensão, administração e disciplinares no âmbito de sua unidade de ensino.

#### III – A Administração dos cursos compõe-se de:

- Órgão executivo:

- **Coordenação de Curso** – órgão subordinado ao diretor de centro, que planeja, organiza, coordena, supervisiona e controla as atividades de ensino, pesquisa, extensão.

- Órgão consultivo:

- **Colegiado de Curso** – órgão consultivo e de assessoramento do coordenador de curso.

IV – Outros órgãos integrantes da estrutura a serem definidos e normatizados em regulamentos próprios. Entre eles, é relevante destacar:

- **Conselho de Administração Superior (CAS)** – responsável pela administração geral da Fundação.
- **Conselho Curador (CURADOR)** – órgão de fiscalização, formado por membros da Fundação, da Universidade e da Comunidade, cabendo-lhe a análise e aprovação das contas da Mantenedora.



Em síntese, as figuras a seguir ilustram a visão geral da estrutura funcional da UNIVALI.

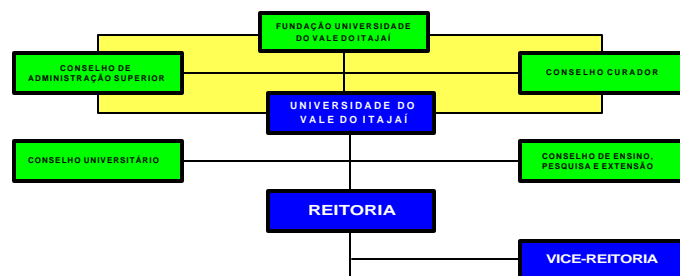
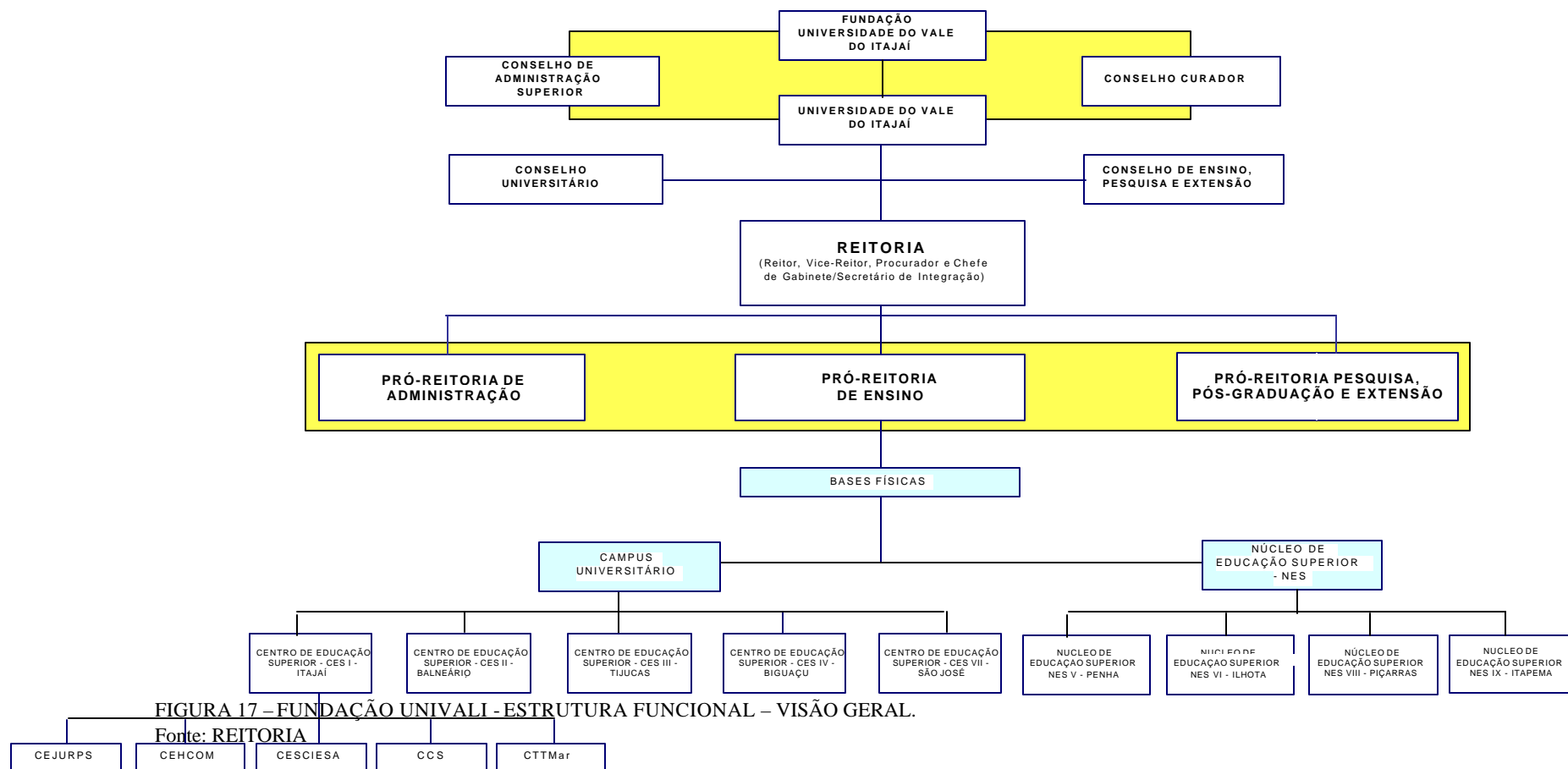


FIGURA 18 – FUNDAÇÃO UNIVALI – PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO.  
Fonte: PROADM.

### 4.1.3 – MISSÃO E AUTONOMIA DA UNIVALI

O estatuto da UNIVALI, no seu segundo artigo, apresenta o objetivo da Universidade do Vale do Itajaí.

**“Promover o desenvolvimento da filosofia, da educação, da cultura, da ciência, da tecnologia, das letras e das artes, visando o bem-estar e a valorização do homem”.**

E na seqüência, seu terceiro artigo destaca esse objetivo de forma mais específica, assim:

- desenvolver a educação básica, oportunizando a formação indispensável ao exercício da cidadania e proporcionando meios que favoreçam o progresso no trabalho e a seqüência nos estudos;
- promover o ensino, a pesquisa e a extensão, nas diversas áreas e modalidades do conhecimento humano;
- formar cidadãos responsáveis na busca de soluções democráticas para os problemas que se desencadeiam no processo econômico e social;
- preparar profissionais qualificados nos diferentes campos do conhecimento humano;
- integrar-se na vida regional, através do ensino, da pesquisa e da extensão;
- resgatar os elementos histórico-culturais, priorizando os da sua região de abrangência.

A UNIVALI goza de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, a qual lhe é conferida pelo seu Estatuto e pela Lei. Enquanto sua autonomia didático-científica é exercida pelo Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão – CONSEPE, a financeira e patrimonial é responsabilidade do Conselho Universitário – CONSUN. Portanto, no âmbito da Universidade, são prestados os serviços de ensino (educação básica e superior - cursos) e realizados os projetos de pesquisa e extensão, sempre em consonância com as necessidades da sociedade.

### 4.1.4 – IDENTIFICAÇÃO DOS CURSOS E PROJETOS DA UNIVALI

Observa-se, na figura 17 que a Reitoria estende sua ação executiva para suas três Pró-reitorias. A ProPPEx, responsável pelos cursos de pós-graduação e pela realização dos projetos de pesquisa ou extensão, a ProEn pela prestação da educação básica, educação superior e educação profissional e, por último, a ProAdm pela gestão dos recursos financeiros e patrimoniais.

De acordo com o artigo 45 do seu Estatuto, o ensino na UNIVALI será ministrado nas modalidades presencial ou à distância, abrangendo as áreas: educação básica, educação profissional e a educação superior.

No que tange à educação superior, objeto de estudo desta pesquisa, ela compreende os:

- Cursos sequenciais – oferecidos por campos específicos do saber, em diferentes níveis de abrangência e abertos a candidatos que queiram consolidar seus conhecimentos.
- Cursos de graduação – abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo.
- Cursos de Pós-graduação – abrangendo cursos ou programas *stricto e lato sensu*, abertos a candidatos diplomados em curso de graduação.

Os cursos de pós-graduação estão vinculados à ProPPEX, através de sua Coordenadoria de Pós-graduação conforme sua titulação: especialização, mestrado, doutorado. Já os cursos de graduação são de responsabilidade da ProEN e enquanto os cursos de graduação estão distribuídos na estrutura da UNIVALI por Centros de Educação Superiores de acordo com suas áreas afins, por exemplo: os cursos da área de ciências sociais aplicadas (Ciências Contábeis, Administração, Economia) pertencem a CESCIESA – Centro de Educação Superior de Ciências Sociais Aplicadas e assim sucessivamente.

Apresenta-se, a seguir, um fluxograma do processo de instalação de novos cursos no âmbito da Universidade do Vale do Itajaí.

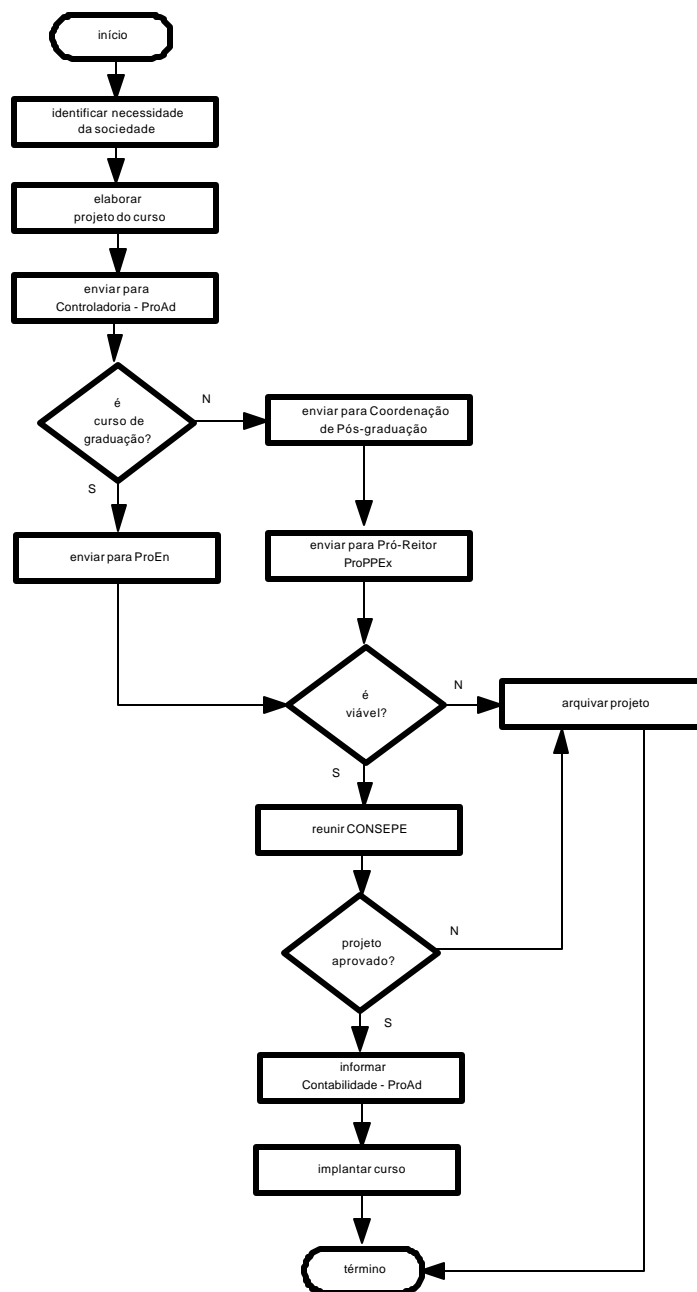


FIGURA 19 – FLUXOGRAMA DOS PROJETOS DE CURSOS DA UNIVALI.

No que diz respeito aos projetos de pesquisa ou de extensão, os diversos projetos executados no âmbito da UNIVALI são de competência de sua Pró-Reitoria de Pós-graduação, Pesquisa e Extensão - ProPPEX e podem ser classificados, para enquadramento no modelo delineado, em:

**Projetos de Pesquisa** – conforme artigo 109 do Regimento Geral da UNIVALI “Os projetos de pesquisa tomarão, tanto quanto possível, como ponto de partida, os dados da realidade local, regional e nacional, em contextos mais amplos dos fatos descobertos e suas interpretações”. Como exemplo de projetos de pesquisa podem-se destacar: Avaliação da esterilização realizada por meio de estufas (Forno de Pasteur) em consultórios odontológicos da grande Florianópolis – SC; Uma proposta de metodologia para o gerenciamento eficiente da informação suportada pelo sistema especialista probabilístico Spirit.<sup>13</sup>

As pesquisas nascem e são desenvolvidas nos Centros e Núcleos de Educação Superiores com participação de professores, acadêmicos e servidores, mas com supervisão exclusiva da ProPPEX, após liberação do Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão.

Também, o Estatuto da UNIVALI diz que: “A pesquisa, entendida como atividade indissociável do ensino e da extensão, visa à geração e à ampliação do conhecimento, estando necessariamente vinculada à produção científica”.

**Projetos de Extensão** – são atividades com finalidades de difusão de conhecimentos e técnicas pertinentes às áreas de atuação da UNIVALI, com o objetivo de contribuir, de modo efetivo, para o desenvolvimento sócio-econômico regional e estadual. Em seu Regimento Geral - artigo 112, a UNIVALI integrará a comunidade, caracterizando sua ação extensionista, através de:

- caracterização da realidade, com dados organizados e publicados;
- utilização desses dados para a busca de soluções técnico-políticas práticas;
- implementação de educação continuada que fortaleça a consciência crítica, criadora, técnica e ética, gerando novos conhecimentos;
- apoio à criação e produção cultural, integrando-a à ação educativa e aos diferentes contextos sociais da região.

Observa-se que a UNIVALI em seu plano de contas não diferencia os projetos de extensão em Cursos, Consultorias, Eventos, Seminários e Treinamentos. Muito pelo contrário, aglutina-os nas funções Custos dos Eventos e Custos dos Serviços, portanto, essa forma deve dificultar a análise desses projetos de extensão existentes na unidade-caso.

Os projetos de pesquisa ou de extensão possuem um responsável pela execução dos trabalhos, podendo ser qualquer professor desde que tenha a titulação necessária para a realização do projeto.

A partir da aprovação pela ProPPEX e do Conselho CONSEPE poderão iniciar-se os trabalhos dentro ou fora da Universidade. O professor que teve a iniciativa do projeto passa a ser o seu Coordenador, sendo responsável pela gestão do projeto até o seu encerramento quando da efetiva prestação de contas. As

---

<sup>13</sup> Os resultados das pesquisas citadas foram publicados na Revista Alcance da UNIVALI nº 1 e 2 de 1999.

atividades serão executadas por uma equipe constituída para a execução da finalidade específica do projeto. Essa equipe é geralmente formada por professores, técnicos, bolsistas e alunos, entre outros.

Para LUNKES (1999:27) apud CHIAVENATO "é a equipe que realiza as tarefas e alcança os objetivos. Há uma tendência cada vez maior de transformar trabalho solitário em um trabalho solidário e grupal".

O citado autor enfatiza que as equipes bem sucedidas empregam um sistema informal de gerenciamento compartilhado, no qual seus membros alternam responsabilidades pela execução das atividades primárias dos projetos. As equipes atendem à liderança do coordenador, que lida com a gestão do projeto junto à ProPPEX e à ProAd.

O anexo 4 apresenta o formulário para preenchimento dos projetos de ação extensionista e a seguir encontra-se um fluxograma para entendimento do processo de elaboração de um projeto de pesquisa ou de extensão na UNIVALI.

Para melhor entendimento da amplitude dos cursos e projetos e da própria UNIVALI, o anexo 5 demonstra a estrutura das unidades de resultados (são os cursos, os setores da UNIVALI) através do mapeamento dessas unidades de resultados constantes em seu plano de contas vigente.

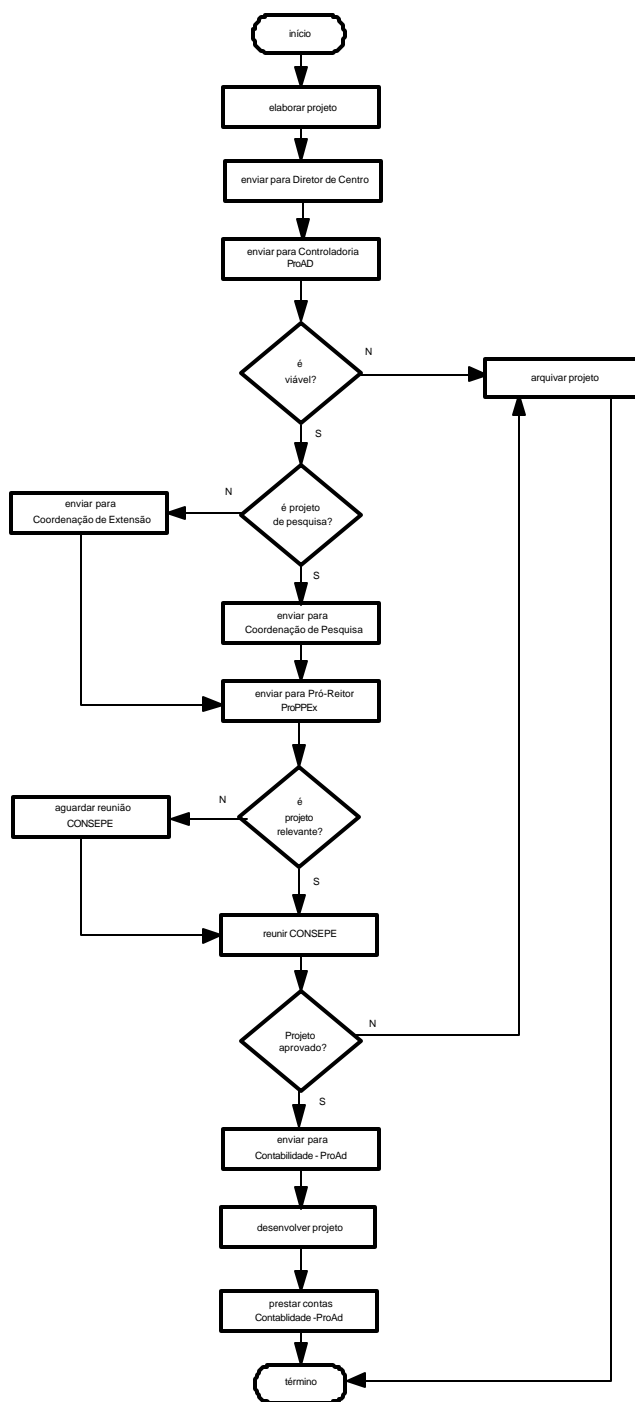


FIGURA 20 – FLUXOGRAMA DOS PROJETOS DE PESQUISA OU DE EXTENSÃO DA UNIVALI.

#### 4.1.5 – IDENTIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE FINANCEIRA DA UNIVALI

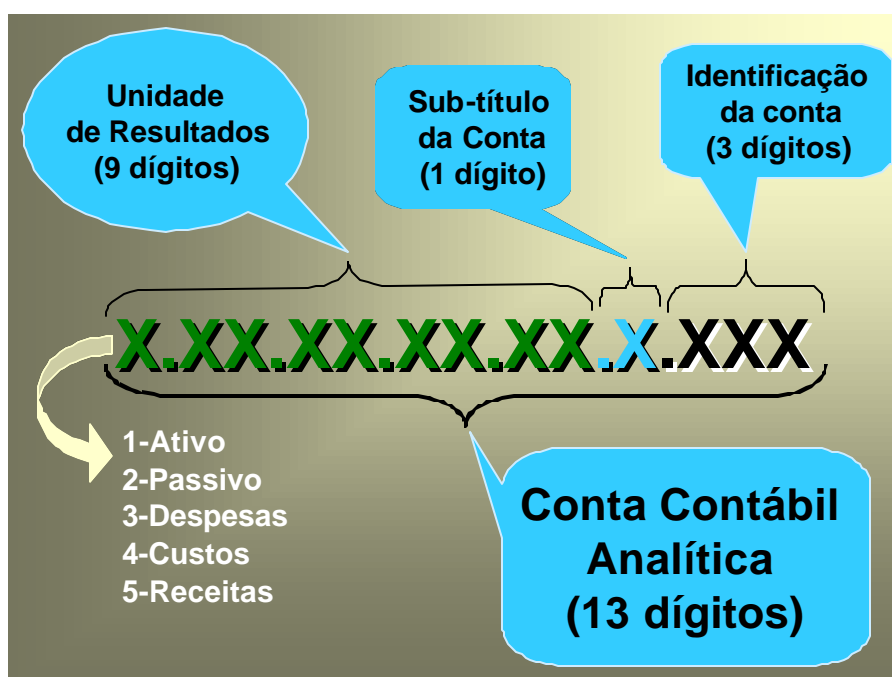


A Universidade do Vale do Itajaí apura seus fatos patrimoniais através da contabilidade societária (Lei 6.404/76). Escrituram-se diariamente os fatos contábeis oriundos do seu *Campi*, e elaboram-se mensalmente as demonstrações financeiras para apresentação à Administração Superior.

Seu plano de contas sumariza os fatos contábeis através das unidades de resultado, hierárquicas de sua estrutura administrativa e didático-pedagógica, assim como através dos cursos, dos laboratórios e dos serviços prestados, o que pode ser visualizado no anexo 5 desta pesquisa.

O plano de contas adotado pela UNIVALI é o denominado contábil, ou seja, a unidade de resultado faz parte da conta contábil. Esse modelo é muito interessante para as organizações que possuem uma estrutura formal pouco dinâmica, o que não ocorre com a UNIVALI, pois nesse caso a cada nova unidade de resultado torna-se necessário o cadastro de todas as contas contábeis das receitas, dos custos e das despesas. Em síntese, a figura a seguir demonstra analiticamente a conta contábil em uso na Universidade.

FIGURA 21 – VISUALIZAÇÃO ANALÍTICA DA CONTA CONTÁBIL DA UNIVALI.



Após o encerramento dos registros dos fatos contábeis, são realizadas as conciliações para constatar a veracidade dos dados escriturados na Contabilidade e então são emitidos os demonstrativos contábeis. Uma via do Balanço Patrimonial é entregue à Controladoria para que se façam alguns relatórios de custos, utilizando-se das tradicionais planilhas eletrônicas (ver anexo 2).

Para a contabilização dos custos diretos, o plano de contas é razoável, pois identifica esses custos aos cursos de graduação da UNIVALI. Mas o problema são os custos indiretos da administração dos Centros, dos Colégios, das Pró-Reitorias (ProAD, ProEn e ProPPEX) e da Fundação, entre outros, que são distribuídos aos

projetos e cursos por critérios arbitrários que não mostram, na maioria das vezes, a sua correta dimensão. (ver anexo 6).

Por registrar o consumo dos recursos dessa forma, o plano de contas não contempla a pormenorização, a nível analítico, de atividades que caracterizam e registram os processos e atividades, os quais consomem os recursos da Universidade, acarretando:

- falta de informação e de especificação sobre onde e como são movimentados os recursos;
- não se sabe quais são os processos e as atividades necessárias para os diferentes projetos de ensino, pesquisa e extensão da UNIVALI;
- dificuldade na apuração dos resultados dos serviços prestados;
- dificuldade na mensuração de uma taxa de serviço a ser cobrada nos projetos de pesquisa e extensão;
- dificuldade em medir a eficácia dos gestores na administração dos projetos e cursos.

Esses problemas são muito comuns na contabilidade financeira, que BOISVERT (1999:17-18) denomina de “caixa-preta”, pois sabe-se que os recursos foram consumidos, mas não se sabe como ou porque foram gastos a nível de projetos de ensino, de pesquisa e de extensão, que expressam a verdadeira razão de ser da Universidade, a transmissão de conhecimento.

Apresenta-se, a seguir, com o intuito de caracterizar essa problemática na UNIVALI, o seu Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE, peça contábil bastante utilizada pelos contadores de custos, identificando dessa forma, a maneira global de registrar da contabilidade financeira. Percebe-se ainda, que ela não foi adaptada para Demonstração do Superávit ou Déficit - DSD, conforme preceitua a Resolução 877/00 do Conselho Federal de Contabilidade.

### DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE

(+)	<b>RECEITAS</b>	<b>0,00</b>	(-)	<b>CUSTOS</b>	<b>0,00</b>	(=)	<b>0,00</b>
(+)	<b>RECEITAS DE ENSINO</b>	<b>0,00</b>	(-)	<b>CUSTOS DE ENSINO</b>	<b>0,00</b>	(=)	<b>0,00</b>
(+)	COLÉGIO	0,00	(-)	COLÉGIO	0,00	(=)	0,00
(+)	SUPLETIVO	0,00	(-)	SUPLETIVO	0,00	(=)	0,00
(+)	CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS	0,00	(-)	CIENCIAS SOCIAIS APLICADAS	0,00	(=)	0,00
(+)	CIENCIAS HUMANAS E DA COMUNICAÇÃO	0,00	(-)	CIENCIAS HUMANAS E DA COMUNICAÇÃO	0,00	(=)	0,00
(+)	CIENCIAS DA SAÚDE	0,00	(-)	CIENCIAS DA SAÚDE	0,00	(=)	0,00
(+)	CIÊNCIAS TECNOLÓGICAS, DA TERRA E MAR	0,00	(-)	CIÊNCIAS TECNOLÓGICAS, DA TERRA E MAR	0,00	(=)	0,00
(+)	CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS	0,00	(-)	CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E SOCIAIS	0,00	(=)	0,00
(+)	CENTROS EDUCAÇÃO SUPERIOR	0,00	(-)	CENTROS EDUCAÇÃO SUPERIOR	0,00	(=)	0,00
(+)	SERVIÇOS PRESTADOS	0,00	(-)	SERVIÇOS PRESTADOS	0,00	(=)	0,00
(+)	<b>RECEITAS DE PESQUISA / EXTENSÃO</b>	<b>0,00</b>	(-)	<b>CUSTOS DE PESQUISA / EXTENSÃO</b>	<b>0,00</b>	(=)	<b>0,00</b>
(+)	PÓS GRADUAÇÃO	0,00	(-)	PÓS GRADUAÇÃO	0,00	(=)	0,00

(+)	PESQUISA	0,00	(-)	PESQUISA	0,00	(=)	0,00
(+)	EXTENSÃO	0,00	(-)	EXTENSÃO	0,00	(=)	0,00
(+)	LÍNGUAS ESTRANGEIRAS	0,00	(-)	LÍNGUAS ESTRANGEIRAS	0,00	(=)	0,00
			(-)	<u>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</u>	<u>0,00</u>	(=)	<u>0,00</u>
			(-)	<u>DESPESAS FINANCEIRAS</u>	<u>0,00</u>	(=)	<u>0,00</u>
			(-)	<u>DESPESAS COM VENDAS</u>	<u>0,00</u>	(=)	<u>0,00</u>
(+)	<u>OUTRAS RECHTAS OPERACIONAIS</u>	<u>0,00</u>	(-)	<u>OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS</u>	<u>0,00</u>	(=)	<u>0,00</u>
(+)	<u>RECEITAS NÃO OPERACIONAIS</u>	<u>0,00</u>	(-)	<u>DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</u>	<u>0,00</u>	(=)	<u>0,00</u>
(+)	<u>TOTAL RECEITAS</u>	<u>0,00</u>	(-)	<u>TOTAL DESPESAS</u>	<u>0,00</u>	(=)	<u>0,00</u>

QUADRO 9 – ESTRUTURA DA DRE DA UNIVALI.  
Fonte: DIVISÃO CONTABILIDADE.

Como já discutido, a estrutura organizacional das universidades precisa ser adequada para a contabilidade por atividades e o mesmo acontece com seu plano de contas, para isso foram sugeridas algumas adaptações que constam do capítulo 3 da pesquisa.

## 4.2 – CÁLCULO DO CUSTO DE UM CURSO

### EXEMPLO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DA UNIVALI

#### 4.2.1 – INTRODUÇÃO AO CÁLCULO DO CUSTO POR CURSO

Entre os objetivos da presente pesquisa está o de apresentar, por meio da contabilidade por atividades, os custos nas atividades da prestação dos serviços de ensino, pesquisa e extensão e após, o cálculo do custo por curso, projeto de pesquisa ou de extensão. Para isso, utilizaram-se os cursos classificados na área de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas (Anexo 3), ou seja, os cursos de Administração, Ciências Contábeis, Comércio Exterior, Direito e Economia e as atividades definidas no modelo delineado.

Para exemplificar os cálculos e obter maior entendimento de sua aplicação, o exemplo ilustrativo seguiu os seguintes passos:

- Identificação *in loco* dos custos diretos e indiretos na unidade-caso, constantes das Tabelas 7 e 8.
- Direcionamento dos custos indiretos às atividades de apoio (Tabela 2), pelos direcionadores de recursos (Quadro 10), o que resultou nos custos por atividades secundárias constantes na Tabela 9 e apresentados resumidamente no Quadro 11.
- Direcionamento das atividades de apoio para as atividades primárias de ensino, pesquisa e extensão (Tabela 11), por meio dos direcionadores de atividades que constam da tabela 10.
- Por último, atribui-se às atividades primárias aos objetos de custos (Administração, Ciências Contábeis, Comércio Exterior, Direito e Economia) por meio dos direcionadores de atividades (Tabela 10), o que resultou nos custos por objetos de custos da tabela 13.

A seguir a figura 22, demonstra graficamente a representação por processos da contabilidade por atividades para o exemplo em discussão.

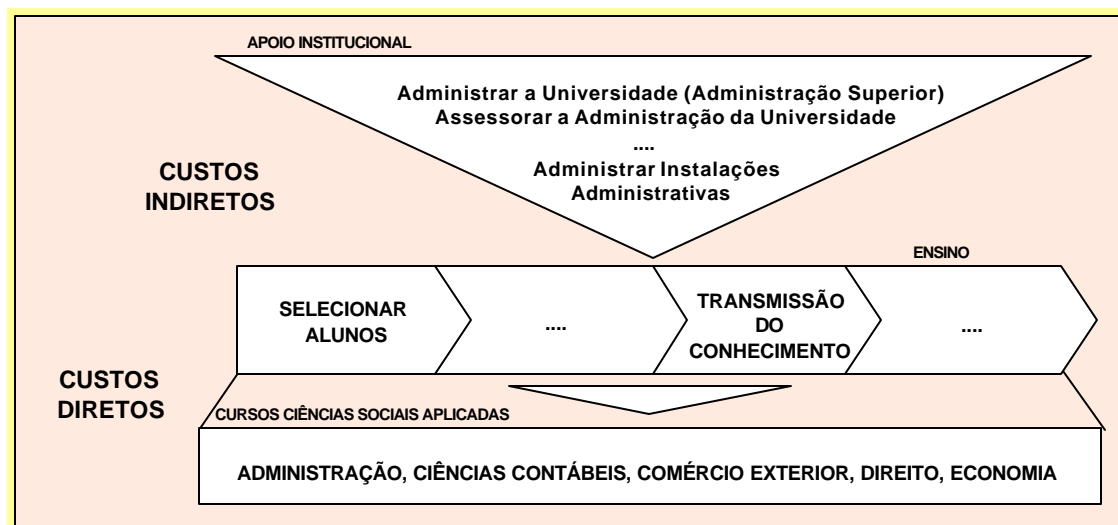


FIGURA 22 – VISÃO REPRESENTATIVA DO EXEMPLO.

As mudanças na estrutura organizacional e as alterações propostas no plano de contas das universidades, sugeridas no capítulo anterior, são pertinentes à UNIVALI. Todas as sugestões relacionadas anteriormente se fazem necessárias à implantação da contabilidade por atividades na UNIVALI.

No capítulo anterior foram definidos as funções, os processos, as atividades, as tarefas e os objetos de custos com o objetivo de evidenciar quais atividades agregam valor para as universidades e possibilitam o cálculo do custo por curso, projeto de pesquisa ou de extensão.

As atividades da UNIVALI são as mesmas das instituições de ensino superior definidas e descritas no capítulo 3.

Considerou-se para efeito desse estudo de caso na UNIVALI, o ano de 1999, por ser um ano típico sem grandes alterações na conjuntura econômica, poucas transformações na unidade-caso e pela facilidade nos levantamentos de dados, os quais já se encontravam em sua Controladoria, em sua Divisão de Contabilidade e nos respectivos Centros de Educação Superior.

Ressalta-se que neste trabalho de pesquisa foi considerada a classificação das áreas de conhecimentos (Anexo 3) independentes dos cursos na unidade-caso, pertencerem a centros de educação superiores diferentes.

Para calcular o custo de um curso, identificaram *in loco* os gastos administrativos de 1999 necessários à realização dos cursos, projetos de pesquisa ou projeto de extensão da UNIVALI, referentes a sua base física 01, ou seja, o Campus de Itajaí. Esses gastos referem-se e foram identificados à função Apoio Institucional.

RECURSOS	CONSUMO	
Água	13.307	0,08%
Energia elétrica	249.508	1,50%
Amortização/depreciação/exaustão	999.696	6,01%
Assinaturas de Periódicos	138.061	0,83%
Assistência Médica	252.835	1,52%
Bolsa de Estudos	389.233	2,34%
Brindes e Doações	8.317	0,05%
Combustíveis e Lubrificantes	653.712	3,93%
Correios	99.803	0,60%
Fotocópias	336.004	2,02%
Manutenção	392.560	2,36%
Material Auxiliar	367.609	2,21%
Prestação de Serviços	131.408	0,79%
Previdência Particular	116.437	0,70%
Publicidade e Propaganda	209.587	1,26%
Salários e Encargos Sociais	11.234.525	67,54%
Segurança	104.793	0,63%
Seguros de Vida	141.388	0,85%
Serviços Gráficos	314.380	1,89%
Telefone	301.073	1,81%
Treinamentos	171.329	1,03%
Vale Transporte	8.317	0,05%
<b>TOTAL</b>	<b>16.633.883</b>	<b>100,00%</b>

TABELA 7 – RECURSOS INDIRETOS CONSUMIDOS EM 1999  
Fonte: Divisão Contabilidade

Na Divisão Contabilidade da UNIVALI por meio dos seus relatórios contábeis (razões e diários) e nos controles internos do Centro de Educação Superior de Ciências Sociais Aplicadas – CESCIESA e do Centro de Educação Superior de Ciências Jurídicas, Políticas e Sociais - CEJURPS no Campi Itajaí pôde-se resgatar o consumo direto dos recursos abaixo, para prestação dos seus cursos de graduação.

RECURSOS CONSUMIDOS	CURSOS –CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS					
	Administração	Ciências Contábeis	Comércio Exterior	Direito	Economia	TOTAL
Amortização/depreciação/exaustão	86.543	77.232	97.273	126.861	84.747	<b>472.656</b>

Assinaturas de Periódicos	11.952	10.666	13.434	17.520	11.704	<b>65.275</b>
Assistência Médica	21.888	19.533	24.601	32.085	21.434	<b>119.540</b>
Bolsa de Estudos	33.696	30.070	37.873	49.393	32.996	<b>184.029</b>
Combustíveis e Lubrificantes	56.592	50.503	63.608	82.956	55.417	<b>309.075</b>
Correios	8.640	7.710	9.711	12.665	8.461	<b>47.187</b>
Fotocópias	29.088	25.958	32.694	42.639	28.484	<b>158.863</b>
Manutenção	33.984	30.327	38.197	49.816	33.278	<b>185.602</b>
Material Auxiliar	31.824	28.400	35.769	46.649	31.163	<b>173.805</b>
Previdência Particular	10.080	8.995	11.330	14.776	9.871	<b>55.052</b>
Salários e Encargos Sociais	1.049.465	936.551	1.179.573	1.538.374	1.027.684	<b>5.731.648</b>
Seguros de Vida	12.240	10.923	13.757	17.942	11.986	<b>66.848</b>
Serviços Gráficos	27.216	24.288	30.590	39.895	26.651	<b>148.639</b>
Telefone	26.064	23.260	29.295	38.206	25.523	<b>142.347</b>
Vale Transporte	720	643	809	1.055	705	<b>3.932</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.439.990</b>	<b>1.285.059</b>	<b>1.618.514</b>	<b>2.110.832</b>	<b>1.410.105</b>	<b>7.864.500</b>

TABELA 8 – RECURSOS DIRETOS CONSUMIDOS EM 1999 PELOS CURSOS DO CESCIESA E CEJURPS NA UNIVALI.

Fonte: Divisão Contabilidade, CESCIESA e CEJURPS.

Como discutido, a contabilidade por atividades pressupõe que as atividades consomem os recursos, gerando os custos, e que os objetos de custos: cursos, projetos de pesquisa ou de extensão em sua realização consomem essas atividades. Para identificar os recursos consumidos às atividades da UNIVALI, é necessário aperfeiçoar o seu plano de contas, conforme sugerido para as universidades, com o objetivo de lançar os valores diretamente na atividade, sem a necessidade de rastreamento. Quando o rastreamento se fizer necessário, essa repartição dos recursos é feita a partir de direcionadores de recursos.

#### 4.2.2 – ALOCAÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES DE APOIO

Para identificar os recursos às atividades da UNIVALI é necessário, preferencialmente, lançar diretamente os valores registrados nas contas do Plano de Atividades ou, se isso não for possível, dividir esses valores entre as várias atividades realizadas por meio dos seus respectivos direcionadores de recursos.

Ressalta-se, nesse momento, para o sucesso do sistema de custos, o comprometimento e o entendimento dos planos de codificações e do software corporativo, pelo usuário responsável pela entrada dos dados, pois alguns dos direcionamentos serão efetuados por esses usuários, ou seja, os documentos probantes devem ser codificados na origem dos gastos para as atividades consumidoras dos recursos.

Observa-se que os maiores gastos das universidades estão relacionados com sua folha de pagamentos, o que pode ser constatado nas Tabelas 7 e 8 anteriores. Portanto, o consumo desses recursos deve ser melhor acompanhado. Para isso a Divisão de Recursos Humanos deve identificar quais atividades ou objetos de custos estão consumindo a mão-de-obra da universidade.

Essa identificação é facilitada quando o servidor executa apenas uma atividade. Nesse caso é possível inscrever na folha de pagamentos um código alfanumérico correspondendo à atividade exercida. Mas quando o servidor exerce mais de uma atividade, é possível repartir o montante do salário em função direta do tempo dedicado ao exercício de cada uma de suas atividades. Esse acompanhamento pelo direcionador de recursos n°. horas-aulas consumidas para realizar a atividade, identifica a ociosidade da mão-de-obra.

Os demais recursos relacionados aos servidores, tais como: assistência médica, vale transporte, previdência particular, seguro de vida, entre outros, também devem ser controlados e identificados pela Divisão de Recursos Humanos.

Para exemplificar o cálculo do curso em questão utilizaram-se, entre outros, os direcionadores demonstrados a seguir. Torna-se necessária, talvez em alguns casos, uma análise mais profunda para definição desses direcionadores de recursos.

ATIVIDADES DE APOIO	Direcionadores de Recursos		
	Área Ocupada	Nº. de passageiros	Nº. de encomendas
	8.205	2.114	12.953
Administrar a universidade (Administração Superior)	4.839	540	5.632
Assessorar a administração da universidade	240	248	2.584
Efetuar gestão financeira	450	54	589
Administrar docentes e servidores	360	124	310
Gerenciar compras e almoxarifados	1.740	1.040	3.826
Administrar instalações administrativas	580	108	12

ATIVIDADES DE APOIO	Direcionadores de Recursos		
	Nº. de cópias	Horas-manutenção	Nº. de participantes
	12.257	3.452	242
Administrar a universidade (Administração Superior)	3.754	182	2
Assessorar a administração da universidade	569	13	102
Efetuar gestão financeira	1.253	103	33
Administrar docentes e servidores	815	32	83
Gerenciar compras e almoxarifados	5.548	533	16
Administrar instalações administrativas	318	2.589	6

QUADRO 10 – COMPOSIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS UTILIZADOS

Uma característica dos direcionadores de custos pelo fato de sempre serem uma medida quantitativa, é permitir o controle do consumo dos recursos através da quantidade consumida, não se precisando, para isso, nenhum controle paralelo.

Os recursos consumidos pela função APOIO INSTITUCIONAL (Tabela 7) foram direcionados para suas respectivas atividades, da seguinte forma:

- Os gastos com a água, a energia elétrica e a segurança foram direcionados pela área ocupada de cada atividade (m<sup>2</sup>).
- Os recursos oriundos da amortização, depreciação ou exaustão são identificados pela atividade ADMINISTRAR INSTALAÇÕES ADMINISTRATIVAS pertencentes à Divisão Controle Patrimonial, por meio dos códigos de localização dos bens patrimoniais. Quando os bens são utilizados por mais de uma atividade e essa utilização for relevante, o recurso é atribuído pelo tempo de uso dos equipamentos pela atividade.
- Os gastos com os periódicos normalmente são associados à atividade DISPONIBILIZAR ACERVO BIBLIOTECÁRIO. Mas como é possível sua alocação direta à atividade, inclusive pode-se especificar o tipo de leitura necessária através de uma melhor análise da atividade, optou-se pela alocação direta, cabendo à atividade EFETUAR GESTÃO FINANCEIRA sua identificação através da nota fiscal de aquisição para a atividade que a consome.
- Os recursos relacionados aos empregados, tais como: salários e encargos sociais, assistência médica, vale transporte, previdência particular, seguro de vida etc. são atribuídos às atividades pela atividade ADMINISTRAR DOCENTES E SERVIDORES pela efetivo tempo despendido para realização da respectiva atividade.
- As bolsas de estudos são direcionadas pelo módulo do sistema acadêmico aos respectivos alunos, servidores e professores.
- Os gastos com os brindes e doações foram identificados à atividade geradora do custo; quando forem institucionais caberá à atividade ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior).
- Os gastos combustíveis e lubrificantes foram direcionados pelo número efetivo de passageiros que utilizaram os veículos. Tarefa essa a ser elaborada pela atividade CONTROLAR FROTA DE VEÍCULOS. É interessante também aplicar essa sistemática para a manutenção dos veículos. Observa-se que quando o veículo é destinado somente a uma atividade, seus custos devem a ela serem direcionados.
- Os gastos com correios foi direcionado pelo número de atendimentos, ou seja, quantidade de correspondências recebidas e enviadas pelas atividades.
- Os gastos com fotocópias foram direcionados pela quantidade de cópias consumidas pela atividade.
- Os recursos de manutenção foram direcionados pelas horas-manutenção efetivas de uso para a atividade.



- O material auxiliar foi direcionado, de forma direta, às atividades pelas requisições feitas no almoxarifado de responsabilidade da tarefa DISTRIBUIR MATERIAIS.
- Os serviços prestados foram direcionados às atividades que as utilizaram através do seu pagamento pela atividade GERIR E CONTROLAR OS PAGAMENTOS, quando essa possibilidade não for possível o tempo consumido pela atividade será o direcionador.
- Os gastos com publicidade e propaganda sempre que possível deverão ser considerados na atividade que os consumiu. Como nesse caso trata-se de propaganda institucional, a atividade ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior) assume o gasto que será realocado para as atividades da função ensino, pesquisa ou extensão.
- Os gastos com serviços gráficos foram direcionados pelo total das requisições feitas para cada atividade, de responsabilidade da tarefa REALIZAR SERVIÇOS GRÁFICOS.
- Através das centrais eletrônicas computadorizadas é possível identificar a quantidade de ligações feitas pelas atividades.
- Os gastos com treinamentos foram direcionados pelo número de participantes das respectivas atividades.

Os recursos consumidos pela função APOIO INSTITUCIONAL alocados para suas respectivas atividades por meio dos direcionadores de recursos definidos (Quadro 10), apresentaram os seguintes custos:

ATIVIDADES DE APOIO	RECURSOS CONSUMIDOS					
	Água	Energia elétrica	Amort/Dep/Ex	Periódicos	Dvs. Recursos	Bolsa Estudos
	13.307	249.508	999.696	138.061	11.753.502	389.233
Administrar a universidade (Administração Superior)	7.844	147.079	509.845	81.908	8.931.053	253.869
Assessorar a administração da universidade	389	7.295	29.991	11.045	1.063.067	102.638
Efetuar gestão financeira	729	13.678	79.976	8.142	540.280	4.023
Administrar docentes e servidores	584	10.942	169.948	28.470	690.398	20.623
Gerenciar compras e almoxarifados	2.821	52.886	139.957	4.832	345.490	8.080
Administrar instalações administrativas	940	17.629	69.979	3.664	183.214	0

ATIVIDADES DE APOIO	RECURSOS CONSUMIDOS					
	Brindes/Doação	Comb/Lub	Correios	Fotocópias	Manutenção	Material Auxiliar
	8.317	653.712	99.803	336.004	392.560	367.609
Administrar a universidade (Administração Superior)	8.317	166.984	43.395	102.909	20.697	41.641
Assessorar a administração da universidade	0	76.689	19.910	15.598	1.478	53.689
Efetuar gestão financeira	0	16.698	4.538	34.349	11.713	18.963
Administrar docentes e servidores	0	38.344	2.389	22.342	3.639	104.583
Gerenciar compras e almoxarifados	0	321.599	29.479	152.089	60.612	38.254
Administrar instalações administrativas	0	33.397	92	8.717	294.420	110.479

ATIVIDADES DE APOIO	RECURSOS CONSUMIDOS						TOTAL
	Prest. Serviços	Pub/Propag.	Segurança	Serv. Gráficos	Telefone	Treinamentos	
	131.408	209.587	104.793	314.380	301.073	171.329	
Administrar a universidade (Administração Superior)	15.842	209.587	61.773	126.502	103.548	1.416	10.834.209
Assessorar a administração da universidade	82.956	0	3.064	85.689	39.056	72.213	1.664.767
Efetuar gestão financeira	13.258	0	5.745	13.547	24.086	23.363	813.088
Administrar docentes e servidores	19.352	0	4.596	23.854	51.182	58.762	1.250.007
Gerenciar compras e almoxarifados	0	0	22.212	57.842	62.126	11.328	1.309.607
Administrar instalações administrativas	0	0	7.404	6.946	21.075	4.248	762.204

TABELA 9 - ALOCAÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES SECUNDÁRIAS

Após direcionar os recursos consumidos pelas atividades de apoio, demonstrados na Tabela 9, chegou-se ao custo das atividades que compõem o APOIO INSTITUCIONAL, conforme resumo abaixo.

ATIVIDADES DE APOIO	RECURSOS
Administrar a universidade (Administração Superior)	10.834.209
Assessorar a administração da universidade	1.664.767
Efetuar gestão financeira	813.088
Administrar docentes e servidores	1.250.007
Gerenciar compras e almoxarifados	1.309.607
Administrar instalações administrativas	762.204
<b>TOTAL</b>	<b>16.633.883</b>

QUADRO 11 – RESUMO DAS ATIVIDADES SECUNDÁRIAS

Em seguida, foi necessário realocar os gastos para as atividades das funções ENSINO, PESQUISA e EXTENSÃO. Para isso, utilizaram-se os direcionadores de atividades, constantes na Tabela 10, resultando nos seguintes direcionamentos:

- As atividades ADMINISTRAR A UNIVERSIDADE (Administração Superior), ASSESSORAR A ADMINISTRAÇÃO DA UNIVERSIDADE e ADMINISTRAR INSTALAÇÕES ACADÊMICAS foram direcionadas pela área ocupada das atividades que compõem a função ensino, pesquisa ou extensão.
- Na atividade EFETUAR A GESTÃO FINANCEIRA, os eventos financeiros, ou seja, o total de pagamentos e recebimentos efetuados no período, foram utilizados como seu direcionador.
- Para a atividade ADMINISTRAR DOCENTES E SERVIDORES distribuíram-se os custos pela quantidade de horas-aulas dos respectivos docentes e servidores efetivos da universidade.
- A atividade GERENCIAR COMPRAS E ALMOXARIFADOS recebeu os custos das atividades de apoio pelo direcionador eventos de suprimentos, ou seja, pelo total das compras realizadas mais as requisições efetuadas no período, na Divisão de Compras e Almoxarifados.

A seguir, apresentam-se os direcionadores referenciados, e os custos das atividades de apoio após o rastreamento para as atividades de ensino, pesquisa e extensão.



Direcionadores de Atividades	Total  Ensino	Ensino						Total  Geral
		Graduação						
		Total graduação	Adm.	Contábeis	Com. Ext.	Direito	Economia	
Nº. de créditos efetivos	93.114	87.428	2.700	2.400	2.610	2.805	2.460	110.385
Nº. de eventos financeiros	357.456	302.586	13.244	8.756	7.516	18.476	6.984	407.452
Nº. horas-aulas	287.413	213.002	4.303	4.283	4.812	6.111	2.879	337.440
Nº. de eventos de suprimentos	71.289	65.013	253	302	153	401	102	78.495
Área ocupada	83.112	74.123	912	835	798	1.589	403	102.303
Nº. de matrículas	18.784	16.632	937	653	543	1.373	495	20.621
Nº. de reservas (audiovisuais)	25.896	18.303	2.395	1.289	3.896	5.348	834	32.951
Nº. de atendimentos	82.386	63.185	683	1.286	589	2.389	238	118.398
Nº. de horas (informática)	16.832	13.254	112	58	46	23	15	21.680

Direcionadores de Atividades	Área ocupada	Nº. de eventos financeiros	Nº. Horas aulas	Nº. de eventos de suprimentos
Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	893	28.689	23.896	5.053
Administrar matrículas	1.160	106.783	62.103	10.187
Disponibilizar recursos audiovisuais	741	5.289	1.873	1.287
Atender estudantes	4.112	18.589	5.896	8.325
Prestar serviços de informática	1.740	8.963	8.102	4.856
Transmissão do conhecimento	49.040	8.326	89.158	23.026
Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão	3.513	45.986	10.842	3.412
Gestão pelos professores	8.023	40.355	5.895	5.857
Apoio aos Professores	4.321	26.023	2.125	927
Administrar instalações acadêmicas	580	13.583	3.112	2.083
<b>TOTAL</b>	74.123	302.586	213.002	65.013

TABELA 10 – COMPOSIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES UTILIZADOS

ATIVIDADES PRIMÁRIAS	Administrar a Universidade	Assessorar a administração	Efetuar gestão
	(Administração Superior)	da Universidade	financeira
Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	130.526	20.056	77.091
Administrar matrículas	169.552	26.053	286.940
Disponibilizar recursos audiovisuais	108.308	16.643	14.212
Atender estudantes	601.032	92.354	49.951
Prestar serviços de informática	254.328	39.080	24.085
Transmissão do conhecimento	7.167.945	1.101.415	22.373
Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão	513.479	78.900	123.570
Gestão pelos professores	1.172.684	180.193	108.439
Apoio aos Professores	631.580	97.048	69.927
Administrar instalações acadêmicas	84.776	13.027	36.499
<b>TOTAL</b>	<b>10.834.209</b>	<b>1.664.767</b>	<b>813.088</b>

ATIVIDADES PRIMÁRIAS	Administrar docentes	Gerenciar Compras	Administrar	TOTAL
	E servidores	e almoxarifados	inst. acadêmicas	
Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	140.234	101.787	9.183	478.876
Administrar matrículas	364.453	205.205	11.928	1.064.130
Disponibilizar recursos audiovisuais	10.992	25.925	7.620	183.700
Atender estudantes	34.601	167.697	42.284	987.918
Prestar serviços de informática	47.547	97.818	17.892	480.749
Transmissão do conhecimento	523.226	463.831	504.277	9.783.066
Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão	63.627	68.731	36.124	884.430
Gestão pelos professores	34.595	117.982	82.500	1.696.393
Apoio aos Professores	12.471	18.673	44.433	874.132
Administrar instalações acadêmicas	18.263	41.959	5.964	200.488
<b>TOTAL</b>	<b>1.250.007</b>	<b>1.309.607</b>	<b>762.204</b>	<b>16.633.883</b>

TABELA 11 – REALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES DE APOIO INSTITUCIONAL PARA AS ATIVIDADES PRIMÁRIAS

### 4.2.3 – ALOCAÇÃO DOS RECURSOS AOS OBJETOS DE CUSTOS

Uma vez identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos e redirecionados os custos das atividades de apoio, conforme tabelas anteriores e resumidos na Tabela 12 a seguir, a próxima etapa consiste em alocar os custos das atividades aos objetos de custos.

ATIVIDADES PRIMÁRIAS	TOTAL
Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	478.876
Administrar matrículas	1.064.130
Disponibilizar recursos audiovisuais	183.700
Atender estudantes	987.918
Prestar serviços de informática	480.749
Transmissão do conhecimento	9.783.066
Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão	884.430
Gestão pelos professores	1.696.393
Apoio aos Professores	874.132
Administrar instalações acadêmicas	200.488
<b>TOTAL</b>	<b>16.633.883</b>

TABELA 12 – RESUMO DAS ATIVIDADES PRIMÁRIAS (Custos Indiretos)

Nessa fase, de direcionamento das atividades aos objetos de custos, utilizam-se os direcionadores de segundo estágio, direcionadores de atividades como são conhecidos, que além de direcionar os custos de atividade para atividade, como já demonstrado, também direcionam os custos destas para os objetos de custos.

Para ilustrar o estudo de caso, foram selecionados cinco cursos distintos: ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS, COMÉRCIO EXTERIOR, DIREITO e ECONOMIA classificados dentro da área de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas (Anexo 03) e na unidade-caso, pertencem ao Centro de Educação Superior de Ciências Jurídicas, Políticas e Sociais - CEJURPS e do Centro de Educação Superior de Ciências Sociais e Aplicadas - CESCIESA.

<b>ATIVIDADES PRIMÁRIAS</b>	<b>Administração</b>	<b>Ciências Contábeis</b>	<b>Comércio Exterior</b>	<b>Direito</b>	<b>Economia</b>	<b>TOTAL</b>
Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	38.150	23.558	48.555	84.101	40.303	234.667
Administrar matrículas	116.253	93.584	129.481	168.867	110.808	618.993
Disponibilizar recursos audiovisuais	97.311	61.016	80.926	105.542	65.505	410.299
Atender estudantes	173.052	135.058	210.407	274.408	203.314	996.239
Prestar serviços de informática	105.015	189.854	113.296	147.758	93.707	649.630
Transmissão do conhecimento	385.023	246.966	436.999	583.679	375.723	2.028.390
Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão	150.089	128.507	161.852	211.083	151.023	802.554
Gestão pelos professores	213.652	132.759	242.777	313.628	211.013	1.113.829
Apoio aos Professores	138.087	238.056	161.851	198.549	151.015	887.558
Administrar instalações acadêmicas	23.358	35.701	32.370	23.217	7.694	122.340
<b>TOTAL RECURSOS DIRETOS</b>	<b>1.439.990</b>	<b>1.285.059</b>	<b>1.618.514</b>	<b>2.110.832</b>	<b>1.410.105</b>	<b>7.864.500</b>
Selecionar alunos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão	14.789	13.146	14.296	15.364	13.474	71.069
Administrar matrículas	59.950	41.780	34.742	87.846	31.671	255.988
Disponibilizar recursos audiovisuais	24.038	12.937	39.103	53.676	8.371	138.124
Atender estudantes	10.679	20.107	9.209	37.353	3.721	81.069
Prestar serviços de informática	4.062	2.104	1.669	834	544	9.213
Transmissão do conhecimento	197.634	196.716	221.013	280.675	132.231	1.028.269
Desenvolvimento pedagógico, da pesquisa ou da extensão	27.313	24.279	26.403	28.376	24.886	131.256
Gestão pelos professores	52.389	46.568	50.643	54.426	47.732	251.758
Apoio aos Professores	26.995	23.996	26.096	28.045	24.596	129.728
Administrar instalações acadêmicas	2.467	2.259	2.158	4.298	1.090	12.272
<b>TOTAL RECURSOS INDIRETOS</b>	<b>420.317</b>	<b>383.890</b>	<b>425.330</b>	<b>590.893</b>	<b>288.315</b>	<b>2.108.745</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.860.307</b>	<b>1.668.949</b>	<b>2.043.844</b>	<b>2.701.724</b>	<b>1.698.420</b>	<b>9.973.245</b>

TABELA 13 – ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES AOS OBJETOS DE CUSTOS



Observa-se na Tabela 13, os custos diretos das atividades primárias levantados *in loco* nos respectivos centros e os custos indiretos associados a essas atividades pelos direcionadores de custos definidos para o modelo (Tabela 10), o que resultou no custo total por ano para cada objeto de custo do exemplo. Assim, obtêm-se a base de custos anual para definir a precificação dos serviços prestados pela instituição.

Para maior entendimento do exemplo, apresenta-se abaixo uma visão geral do cálculo para o objeto de custo CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS demonstrando os valores e as tabelas e quadros utilizados para sua mensuração.

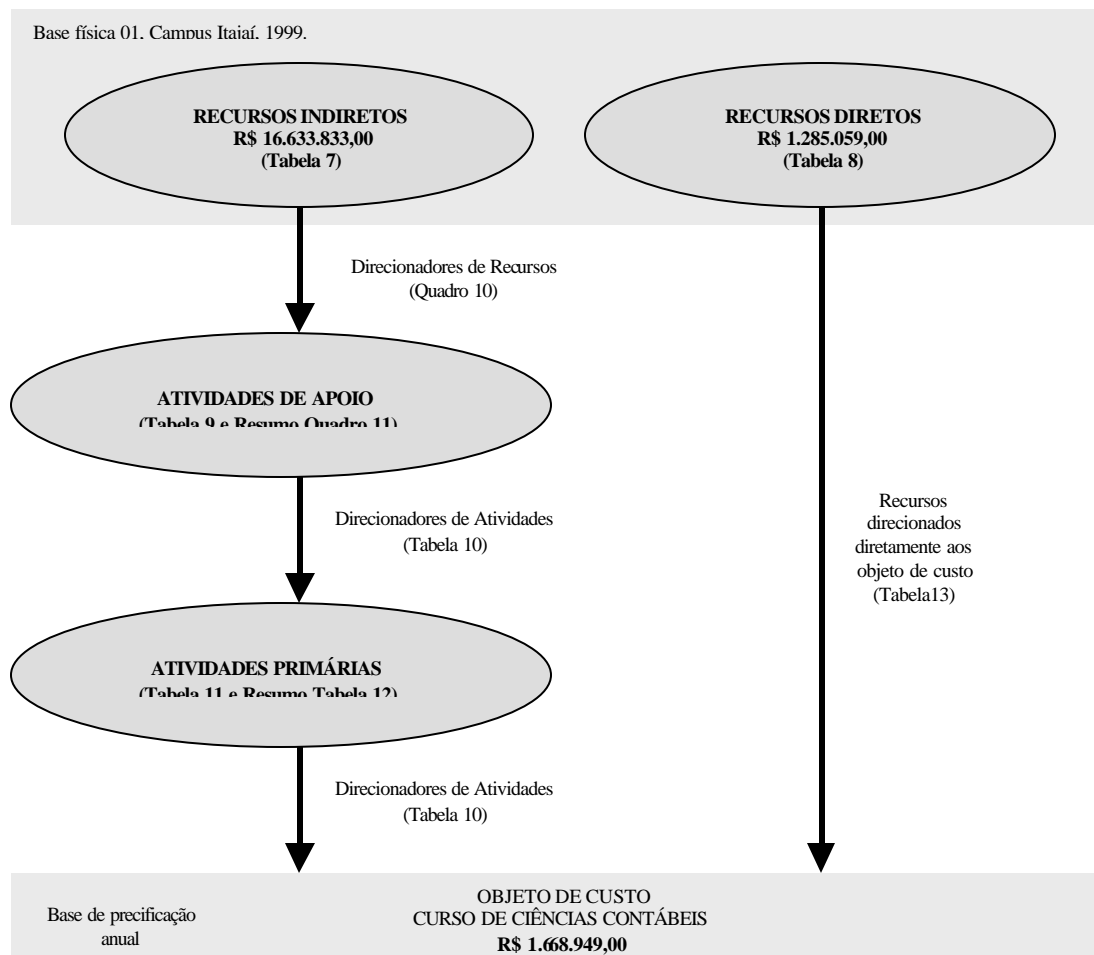


FIGURA 23 – VISÃO GERAL DE MENSURAÇÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.

Dessa forma, temos para o Curso de Ciências Contábeis R\$1.668.949,00 como base anual de precificação e para a base mensal bastaria dividir por 12 meses e para a base de custos da mensalidade, independente de outros critérios da universidade, bastaria dividir pela quantidade efetiva de alunos matriculados no referido curso.

#### 4.2.4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

Percebe-se que a contabilidade por atividades é bem mais trabalhosa quando de sua implantação por meio da necessidade de identificação e codificação dos processos e inúmeras atividades que formam a cadeia de valor das organizações, o que requer um investimento relevante em tecnologia da informação e na qualificação dos

usuários. Mas ressalta-se que a contabilidade por atividades, por meio dessa exaustiva pormenorização torna-se um grande instrumento de geração de informações gerenciais em mercados competitivos.

Com as informações sobre o custo dos cursos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão existe a possibilidade de comparação entre seus custos e receitas, identificando quais objetos de custos são deficitários e quais são superavitários. Assim, pode-se minimizar os custos dos projetos não lucrativos e incentivar a realização daqueles que apresentam melhor rentabilidade.

A informação fornecida pela contabilidade por atividades permite analisar a rentabilidade dos cursos ou projetos, com uma visão clara ao gestor sobre a receita e o custo de cada objeto de custo das universidades.

Uma das vantagens da contabilidade por atividades é evidenciar os custos da complexidade, evitando que pequenos cursos ou projetos entre eles: Semana do Contabilista e Cursos de Extensão do SINE, como também objetos de custos voltados para a própria universidade, como o processo seletivo para admissão de servidores, não sejam custeados, ou sejam beneficiados pelo valor cobrado das mensalidades de outros objetos de custos realizados. Ou ainda, sem prejuízo desses projetos, pode-se estimular a busca de receitas alternativas que viabilizem, conscientemente, amparar esses projetos deficitários em benefício das atividades de pesquisa e extensão da universidade, contando nesse caso, com o retorno social e político a médio e longo prazo.

No direcionamento dos recursos às atividades pode-se notar a perda de parte dos recursos das universidades, cuja perda pode ser ocasionada pela ociosidade da mão-de-obra, ou pelo uso ineficiente de equipamentos e recursos, entre outros. A visualização dessas perdas é uma das grandes vantagens da contabilidade por atividades pois leva à sua gradativa eliminação.

O sistema de custos proposto culmina, entre outras informações, com a obtenção da base de custos para precificação do valor a ser cobrado em termos de mensalidade do aluno, o que dispensa qualquer outra atividade paralela, eliminando dessa forma, possíveis retrabalhos que possam existir, tais como: as planilhas eletrônicas (ver Anexo 02).

Observa-se, no exemplo ilustrativo do cálculo da mensalidade por meio da contabilidade por atividades, que ele se baseia em valores de custos diretamente ligados às atividades que mais impactam nos referidos objetos de custos.

A estrutura organizacional proposta para as universidades, a partir da contabilidade por atividades, direciona os gestores a pensarem diretamente sobre as atividades da cadeia de valor, direcionando melhor seus investimentos nas atividades que agregam valor para os estudantes, empresas e a sociedade, ou seja a Transmissão do Conhecimento e o Desenvolvimento Pedagógico do ensino, da pesquisa e da extensão.

## CAPÍTULO 5

### 5 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

#### **5.1 – CONCLUSÕES**

O objetivo geral deste trabalho é delinear um modelo conceitual de custos, baseado na contabilidade por atividades para as universidades, capaz de apurar o consumo dos recursos nas atividades que compõem a prestação dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão. Esse objetivo foi alcançado ao serem apresentados conceitos, informações e um modelo de sistemas de custos, fundamentado no modelo por processos da contabilidade por atividades, para auxiliar as instituições de ensino superior universitárias a se tornarem mais competitivas e eficientes diante de uma conjuntura econômica globalizada.

Os objetivos específicos também foram plenamente atendidos. Primeiramente, após uma revisão bibliográfica, analisaram-se o ambiente, a missão, os recursos e o processo de produção das universidades. Logo após, demonstraram-se os processos e as atividades envolvidas com a Transmissão do Conhecimento e o Desenvolvimento Pedagógico, da Pesquisa e da Extensão, verdadeira razão de ser das universidades, pois são essas as atividades que agregam valor para os estudantes, empresas e a sociedade, seus clientes.

Na seqüência, avançou-se na construção de um modelo de sistema de custos para as universidades, com base em incursão teórica sobre o modelo, detalhando-se os recursos, as atividades, os processos e os direcionadores de custos para essas organizações. Ressalta-se, que o delineamento do sistemas de custos definido é intrínseco ao sistemas de informações da universidade, razão pela qual apresentou-se também, uma codificação para coleta dos fatos contábeis e a sumarização destes em planos de contas para posterior geração de informações de apoio ao gestor. Também é importante salientar que o uso correto dos recursos propiciados pela tecnologia da informação e o envolvimento de usuários conscientes, são fatores de sucesso para o modelo delineado.

Por último, na dissertação foi desenvolvido um estudo de caso na UNIVALI, mais precisamente no Centro de Educação Superior de Ciências Sociais Aplicadas – CESCIESA e no Centro de Educação Superior de Ciências Jurídicas, Políticas e Sociais - CEJURPS pelo modelo proposto de utilizar a classificação das áreas de conhecimento agrupadas pelos organismos oficiais envolvidos com a educação no Brasil. Portanto, o estudo de caso, utilizou-se dos cursos classificados dentro da área de conhecimento das ciências sociais aplicadas, independentemente de estarem na unidade-caso em centros de educação diferentes, o que confirmou as hipóteses de trabalho, permitindo o cálculo do custo por objeto de custo, no caso, os cursos de graduação da respectiva área de conhecimento da unidade-caso.

Através da utilização dos direcionadores de recursos necessários à distribuição dos custos para as atividades, é possível a economia de recursos das universidades pela identificação abusiva do uso das quantidades desses recursos.

O modelo demonstrou ser possível o cálculo das mensalidades ser feito a partir do próprio sistema de custos, descartando dessa forma, os comuns e utilizados controles ou cálculos paralelos.

O modelo permite visualizar a receita e os gastos por objeto de custos (curso, projeto de pesquisa e projeto de extensão). Assim, pode-se identificar, por meio da análise das atividades, quais são os objetos de custos deficitários e quais são superavitários. Nesse sentido, a informação permite determinar a rentabilidade por objeto de custos e identifica quais deles precisam de fontes alternativas de recursos.

Acredita-se que o presente estudo, apesar de estar focado nas universidades, em maior ou menor grau possa contribuir para a efetiva melhoria de todas as instituições de ensino superior, proporcionando ganhos em qualidade, transparência, eficiência, eficácia e economia, atendendo, dessa forma, aos objetivos contidos em suas missões.

## **5.2 – RECOMENDAÇÕES**

Após o desenvolvimento do presente estudo, recomenda-se:

- Testar o modelo delineado para os demais objetos de custos definidos: projetos de pesquisa e projetos de extensão.
- Fazer uma análise mais profunda das atividades no âmbito da Divisão de Centros e Núcleos para medir a eficácia dos seus gestores e melhor direcionamento para os objetos de custos das atividades e recursos por estes consumidos.
- Fazer investimentos relevantes em tecnologia da informação para viabilidade do modelo de sistema de custos delineado.
- Fazer investimentos relevantes para o treinamento dos usuários no conhecimento e uso da contabilidade por atividades, no sistema de custos delineado e no sistema de informações, de forma que estes adotem as características de integração, de operacionalidade e navegabilidade dos dados do sistema.

E como sugestão:

- Realizar estudos mais aprofundados para análise do comportamento humano, nas universidades, relacionado à implantação da contabilidade por atividades, tendo em vista ser este um tema amplo e de grande potencial para a realização de outros trabalhos de pesquisa.
- Realizar estudos e trabalhos na área de qualidade, dentro das universidades para se buscar melhor qualificação profissional de seus servidores na prestação de seus serviços administrativos internos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**ANTHONY**, Robert N. Contabilidade gerencial – introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1979.

**ALLORA**, Franz. Engenharia de custos. São Paulo: Pioneira, 1985.

**BENEDICTO**, Gideon Carvalho de. Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino. (tese de doutorado), São Paulo: USP, 1997.

**BERLINER**, Callie; **BRIMSON**, James A. Gerenciamento Básico em Indústrias Avançadas. Base Conceitual. São Paulo: Quercus, 1992.

**BEUREN**, Ilse Maria. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não-governamentais. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, 116: 44-51, mar/abr, 1999.

**BOISVERT**, Hugues. Contabilidade por atividades - contabilidade de gestão - práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999. (Tradução Antônio Diomário de Queiroz -UFSC).

\_\_\_\_\_, Hugues. L'université à réinventer. Paris: Éditions du Renouveau Pédagogique Inc., 1997.

**BRASIL**, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_, Decreto nº 2.026, 10 de outubro de 1996, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 10/10/1996.

\_\_\_\_\_, Decreto nº 2.306, 19 de agosto de 1997, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 19/08/1997.

\_\_\_\_\_, Decreto nº 2.536, 06 de abril de 1998, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 06/04/1998.

**BRASIL**, Lei nº 9.131, 18 de abril de 1995, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 20/04/1995.

\_\_\_\_\_, Lei nº 9.394, 20 de dezembro de 1996, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 23/12/1996.

\_\_\_\_\_, Lei nº 9.790, 23 de março de 1999, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25/03/1999.

\_\_\_\_\_, NBCT-10, 01 de março de 1999, Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 02/03/1999.

**BRIMSON**, James A. Contabilidade por Atividades - uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

**CATELLI**, Armando, **GUERREIRO**, Reinaldo Uma análise crítica do sistema "ABC - Activity Based Costing". Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo: nº 91, jan-fev/95.

**CHING**, Hong Yuh. Gestão baseada em custeio por atividades – activity based management. São Paulo:Atlas, 1997.

**DRUCKER**, Peter. Administrando em tempos de grandes mudanças. 4ª ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

**FERREIRA**, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa. 2ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

**REIS FILHO**, Casemiro dos. Reforma Universitária e Ciclo Básico. Rio de Janeiro: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

**GIBSON**, James L., **IVANCEVICH**, John M. e **DONNELLY**, James H. Organizações: comportamento, estrutura e processo. São Paulo: Atlas, 1981.

**GIL**, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1996.

**GUERREIRO**, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. (tese de doutorado) São Paulo: USP, 1989.

**HARDMAN**, Paulo. Custeio por Atividade. XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Bahia. Tema n. 5, 339-3354, out/92.

**IOB - Informações Objetivas.** (Caderno Temática Contábil e Balanços). Os métodos tradicionais de absorção dos custos indiretos e o custeio "ABC". São Paulo: Boletim nº. 3: 370-374, 1999.

**IUDÍCIBUS**, Sérgio de. Contabilidade gerencial. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

**JOHNSON**, H. Thomas; **KAPLAN**, Robert S. A relevância da contabilidade de custos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

**KAPLAN**, Robert S., **COOPER**, Robin. Custo & Desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

**LAKATOS**, Eva M., **MACONI**, Marisa de A. Fundamentos de Metodologia científica 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

**LEONE**, George S. G., Curso de Contabilidade de Custos – Contém Custeio ABC. São Paulo: ATLAS, 1997.

**LOPES DE SÁ**, A. Dicionário de contabilidade. 9ª ed. São Paulo: ATLAS, 1995.

**LUNKES**, Rogério João. O uso da contabilidade por atividades para melhorar a performance do negócio: um estudo de caso em Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão. (dissertação de mestrado), Florianópolis: UFSC, 1999.

**MANTOVANELI**, Okling. Planejamento em Organizações do Terceiro Setor: o caso SEBRAE 2000. (dissertação), Florianópolis: CPGD/UFSC, 1994.

**MARION**, José Carlos. Contabilidade empresarial. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_, José Carlos e **ROBLES JR**, Antônio. Geração, comunicação e utilização das informações de custos. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, 125: 67-78, set/out, 2000.

**MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos, inclui o ABC. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.



**MECIMORE**, Charles D., **BELL** Alice T. Are we ready for fourth – geration ABC? It's a far cry from the old, traditional cost accounting systems Management Accounting, January 1995.

**MELO**, Pedro Antônio de. Autonomia universitária - reflexos nas universidades estaduais paulistas. (dissertação de mestrado), Florianópolis: UFSC, 1998.

**MOSIMANN**, Clara Pellegrinello., **FISCH** Sílvio. Controladoria - seu papel na administração de empresas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

**NAKAGAWA**, Masayuki. ABC - custeio Baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

\_\_\_\_\_. Gestão Estratégica de Custos: conceito, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_. Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1995.

**OLIVEIRA**, Djalma de Pinho Rebouças de. Sistemas de Informações gerenciais – estratégicas, táticas e operacionais. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

**PADOVEZE**, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

**PAULA E SILVA**, Edite de. As perspectivas da cooperação universidade-empresa brasileira, texto apresentado na 53ª Reunião Plenária do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras, Vitória, ago, 1996.

**PORTER**, Michael E. Vantagem competitiva. 13ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

**QUEIROZ**, Antônio Diomário de. A Interação Universidade, Fundações, Empresas e Governo. In: Encontro Nacional de Fundações de Universidades, 2. Vitória, 10 a 13 de setembro de 1985.

\_\_\_\_\_, Projeto de Emenda Constitucional nº 233-a/95. In: Audiência Pública na Câmara Federal, Brasília, 25 de janeiro de 1996.

**QUEIROZ**, O papel da universidade, dos centros de pesquisa e da empresa privada no desenvolvimento da ciência e da tecnologia no Brasil. In: Conferência na Associação dos Diplomados da Escola Superior de Guerra, Balneário de Camboriú, 19 de outubro de 1992.

**RAMOS**, Cosete. Excelência na escola: a escola de qualidade total. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

**RESENDE**, Tomás de Aquino. Manual de Fundações. Santa Luzia: Nacional Editora Gráfica Ltda., 1996.

**RICCIO**, Edson Luiz. Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, 124: 68-75, jul/ago, 2000.

**SHANK**, John K., **GOVINDARAJAN**, Vijay. A revolução dos custos – como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997

**UNIVALI**, Pró-Reitoria de Ensino. Informativo: fique por dentro da UNIVALI - estrutura e organização. Itajaí: Absoluta, 2000.

**VIANA**, Flávio Benedicto. Ensino Superior – estrutura, funcionamento e atos legais. São Paulo: Lúmem, 1998.

**VELHO**, Silvia. Relações universidade-empresa: desvelando mitos, São Paulo: Autores Associados, 1997.

## BIBLIOGRAFIAS

**ALBRECHT**, Karl. Revolução nos serviços. 5ª ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

**BEUREN**, Ilse Maria. Gestão estratégica de custos: arquitetura e conceitos. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 21: 30-39, out/dez., 1992.

\_\_\_\_\_, Evolução história da contabilidade de custos. Contabilidade Vista e Revista. Belo Horizonte: 5: 61-66, fev., 1993.

**BROTTI**, Maria Gorete. Autonomia na Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE. (dissertação de mestrado), Florianópolis: UFSC, 2000.

**CAMPIGLIA**, Américo Oswaldo; **CAMPIGLIA**, Oswaldo Roberto P. Controles de gestão: controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1995.

**COOPER**, Robin, **KAPLAN** Robert S. Sistemas integrados de custeio. Revista HSM Management, São Paulo, 19: 70-78, mar/abr., 2000.

**DALL'AGNOL**, Roberto Mauro. A contabilidade por atividades como instrumento de gestão universitária – estudo de caso na UNOESC. (dissertação de mestrado), Florianópolis: UFSC, 2001.

**DE ROCCHI**, Carlos Antônio. Sistema de custeamento de atividades - (ABC Costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 22: 9-23, abr/jun, 1994.

**HAWERROTH**, Jolmar Luis. A expansão do ensino superior nas universidades do sistema fundacional catarinense, Florianópolis: Insular, 1999.

**IOB – Informações Objetivas**. (Caderno Temática Contábil e Balanços). O sistema de custeio por atividade – sistema “ABC”. São Paulo: Boletim nº . 11, 1994.

\_\_\_\_\_. (Caderno Temática Contábil e Balanços). “ABC/ABM” como instrumentos de redução de gastos. São Paulo: Boletim nº . 42: 5-9, 1999.

**KOEHLER**, Robert W. Estratégia de ataque tríplice. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, 23: 72-80, abr/jun., 1994.

**LEITE**, Haroldo Cristovan Teixeira, Avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de Rondônia. (dissertação de mestrado) endereço eletrônico, <http://www.eps.ufsc.br/disserta99>, 1999.

**MUSA**, Edson Vaz, **MEIS** Leopoldo de. Ciência e tecnologia - alicerces do desenvolvimento. São Paulo, Cobram - CNPq, 1994.

**OLAK**, Paulo Arnaldo. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não-governamentais. (dissertação mestrado) – USP. São Paulo, 1996.

**ROBBINS**, Stephen P. O processo administrativo. São Paulo: Atlas, 1990.

**ROBLES JR**, Antônio. Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1994.

**SHANK**, John K., O custo focado no cliente. Revista HSM Management, São Paulo, 19: 54-62, mar/abr., 2000.

**UNIVALI**, Faculdade de Ciências Exatas. Informativo: UNIVALI - muito mais tecnologia. Itajaí: Criação, 1997.

## **ANEXOS**

## **ANEXO 1**

### **EVOLUÇÃO DAS UNIVERSIDADES CATARINENSES PERTENCENTES A ACAFE**



**ANEXO 2****PLANILHA DE CUSTOS DA UNIVALI**







**ANEXO 3**  
**ÁREAS DO CONHECIMENTO**





**ANEXO 4****MODELO PARA PROJETO DE EXTENSÃO DA UNIVALI**



UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI  
Pró-Reitoria de Pesquisa, Pós-Graduação e Extensão – ProPPEx  
Coordenação de Extensão

## PROJETO DE EVENTO DE EXTENSÃO

### I – IDENTIFICAÇÃO

**1.1. Título do Projeto**

**1.2. Coordenador do projeto**

**1.3. Proponentes** (Unidade de Ensino, Departamento, Núcleo, Órgão):

**1.4. Palestrantes:**

Nome:

Titulação:

Carga Horária a ser ministrada:

Instituição de Origem:

### II – CARACTERIZAÇÃO

**2.1 Clientela:** ☐ Alunos ☐ Professores ☐ Comunidade

Colaboradores internos da empresa-cliente.

**2.2 Apoio**

**2.2.1 Patrocínio**

**2.3 Modalidade do Evento**

Curso ☐ Festival ☐ Encontro ☐

Simpósio ☐ Mostra ☐ Conferência ou Palestra ☐

Seminário ☐ Congresso ☐

Outros (especificar) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**2.4 Regime/Divisão do Evento**

Duração de

Carga Horária Total

**Turno e Horário**

Matutino:

Vespertino: das \_\_\_\_\_ às \_\_\_\_\_

Noturno: das \_\_\_\_\_ às \_\_\_\_\_

Número de vagas: \_\_\_\_\_

**Inscrição: Local:** \_\_\_\_\_ **Taxa: R\$** \_\_\_\_\_

**2.5. Justificativa**

**2.6. Objetivo (s)**

**2.7. Metodologia**

**2.8. Programa**

**III – PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA**

3.1. DESPESAS		Valor em R\$	
3.1.1. Material de Consumo			
Especificação	Quant.	Valor Unitário	Valor Global
SUB-TOTAL			
3.1.2. Remuneração de Serviços Pessoais			
Especificação	Quant.	Valor Unitário	Valor Global
			1.200,00
3.1.3. Hospedagem, Alimentação, Encargos e Outros			
Especificação	Quant.	Valor Unitário	Valor Global
SUB-TOTAL			50,00



3.2. RECEITA PREVISTA			Valor em R\$
Descrição	Quant.	Valor Unitário	Valor Global
SUB-TOTAL			1.800,00

TOTAL DAS DESPESAS	
Descrição	Valor Global
TOTAL GERAL DAS DESPESAS	
RESUMO DAS RECEITAS	
Descrição	Valor Global
1. Receita de Inscrições	
2. Contribuição de Outras Fontes:	
a:	
b:	
TOTAL GERAL DAS RECEITAS	
RECEITA GERAL - DESPESA GERAL	

**Parecer de Análise**  
Diretor da Unidade de Ensino

**Parecer de Aprovação**  
ProPPEx

\_\_\_\_\_  
Pró-Reitor

\_\_\_\_\_  
Coordenação de Extensão

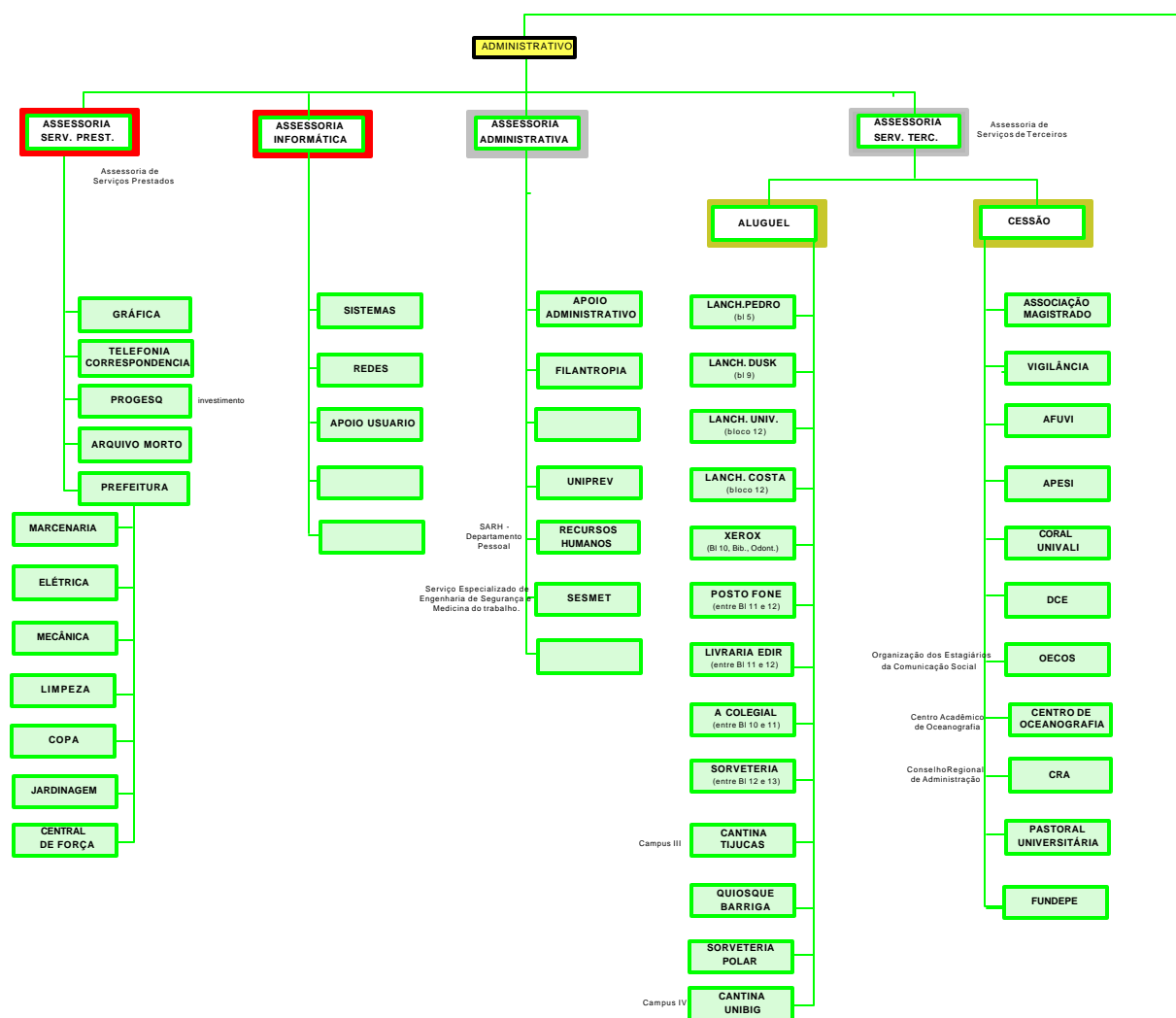
## **ANEXO 5**

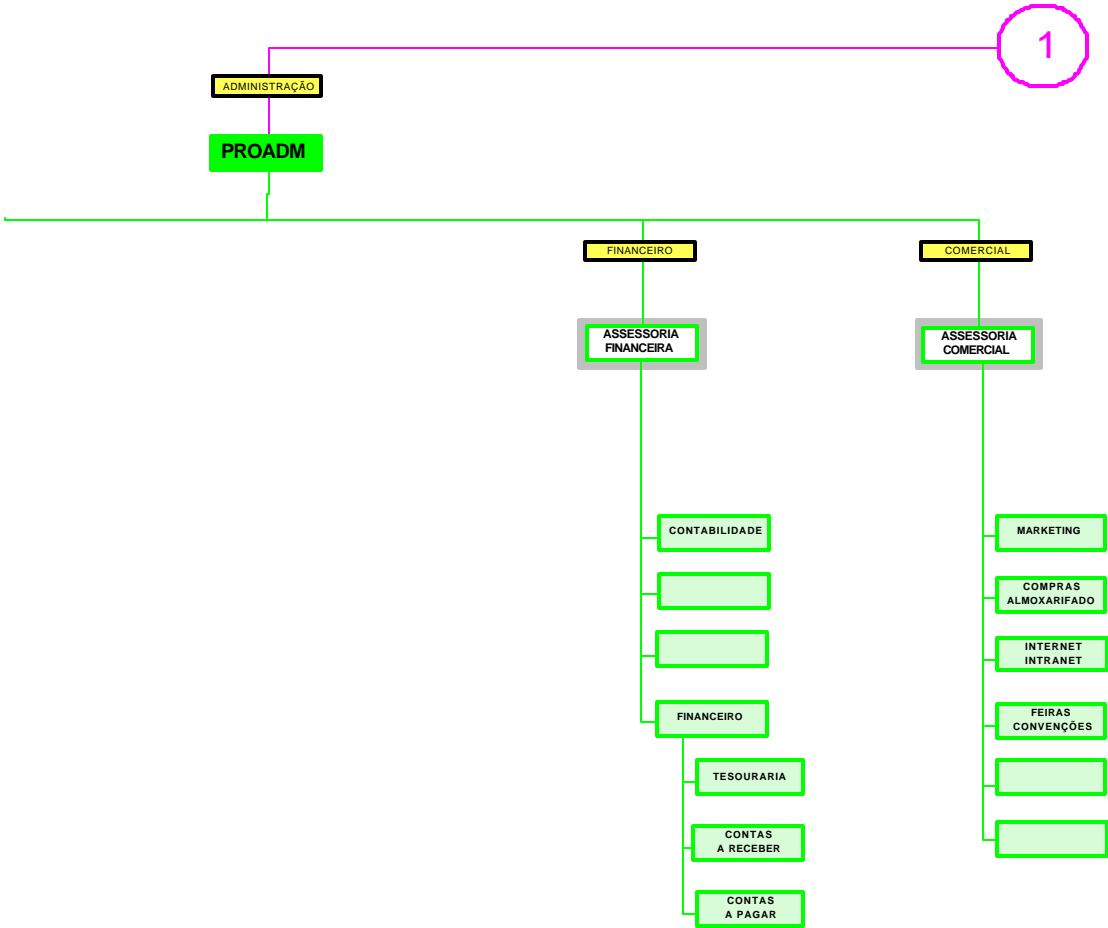
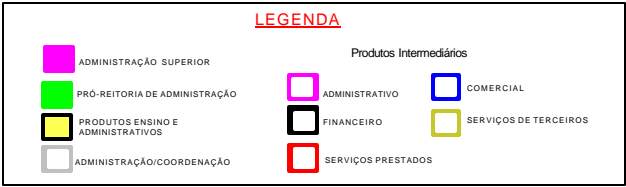
### **MAPAS DAS UNIDADES DE RESULTADOS DA UNIVALI**

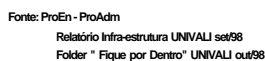
# UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ

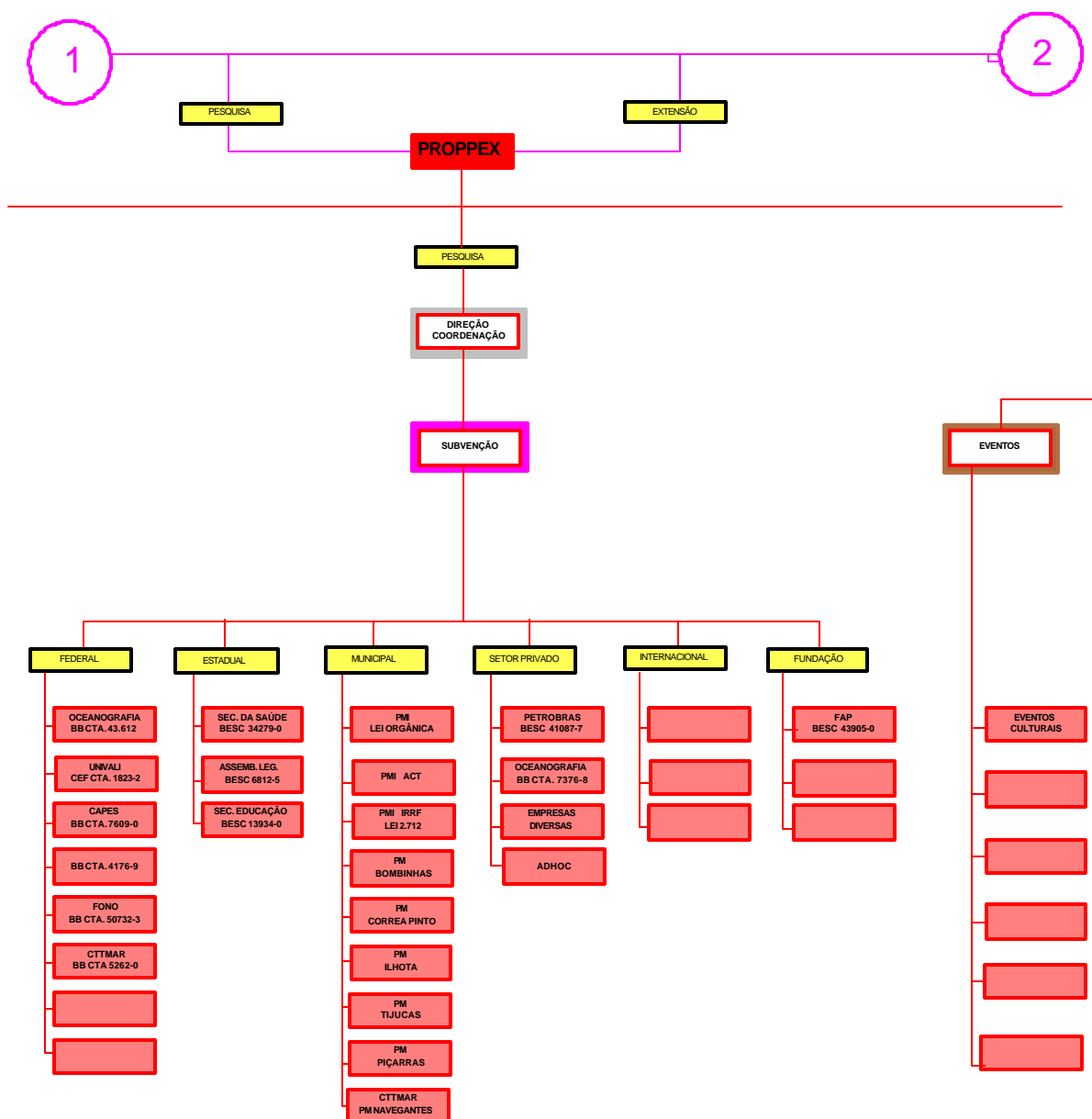
## MAPEAMENTO - UNIDADES DE RESULTADO

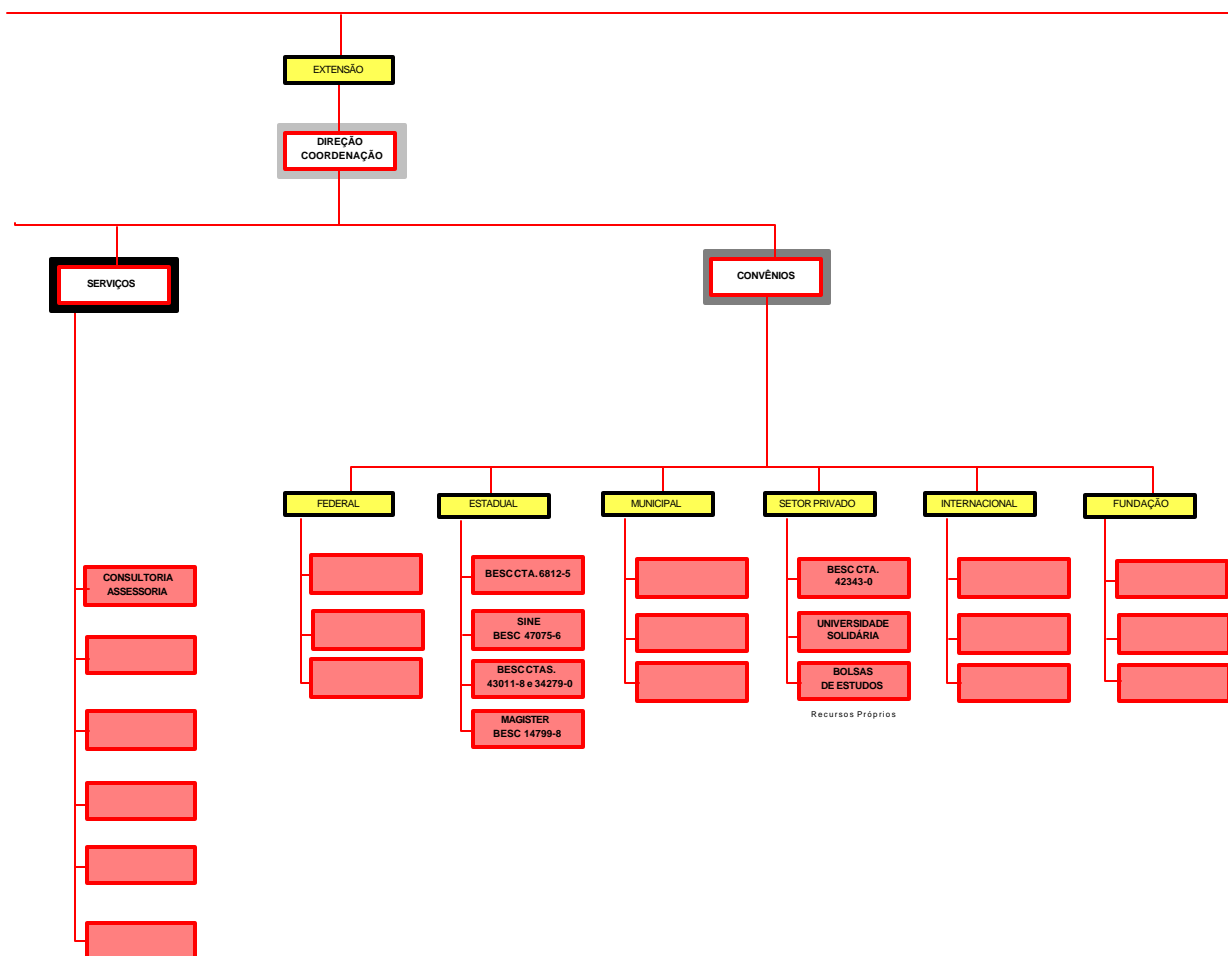
Visão Pró-Reitoria de Administração

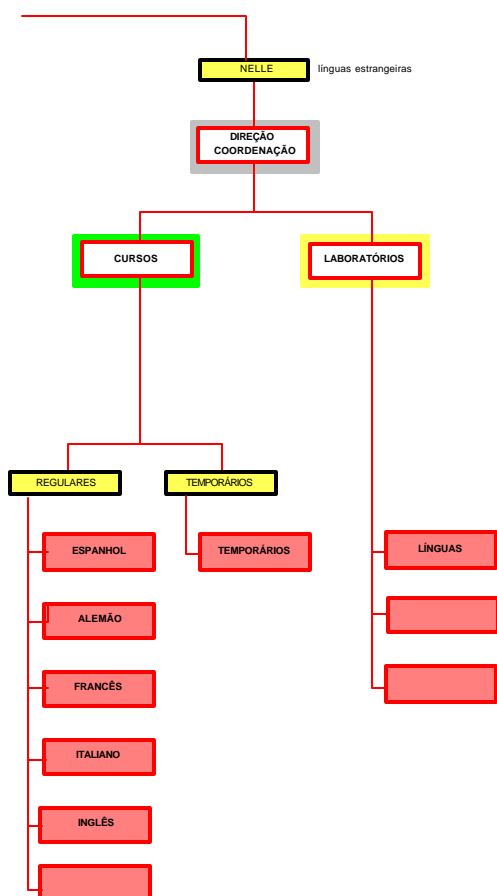










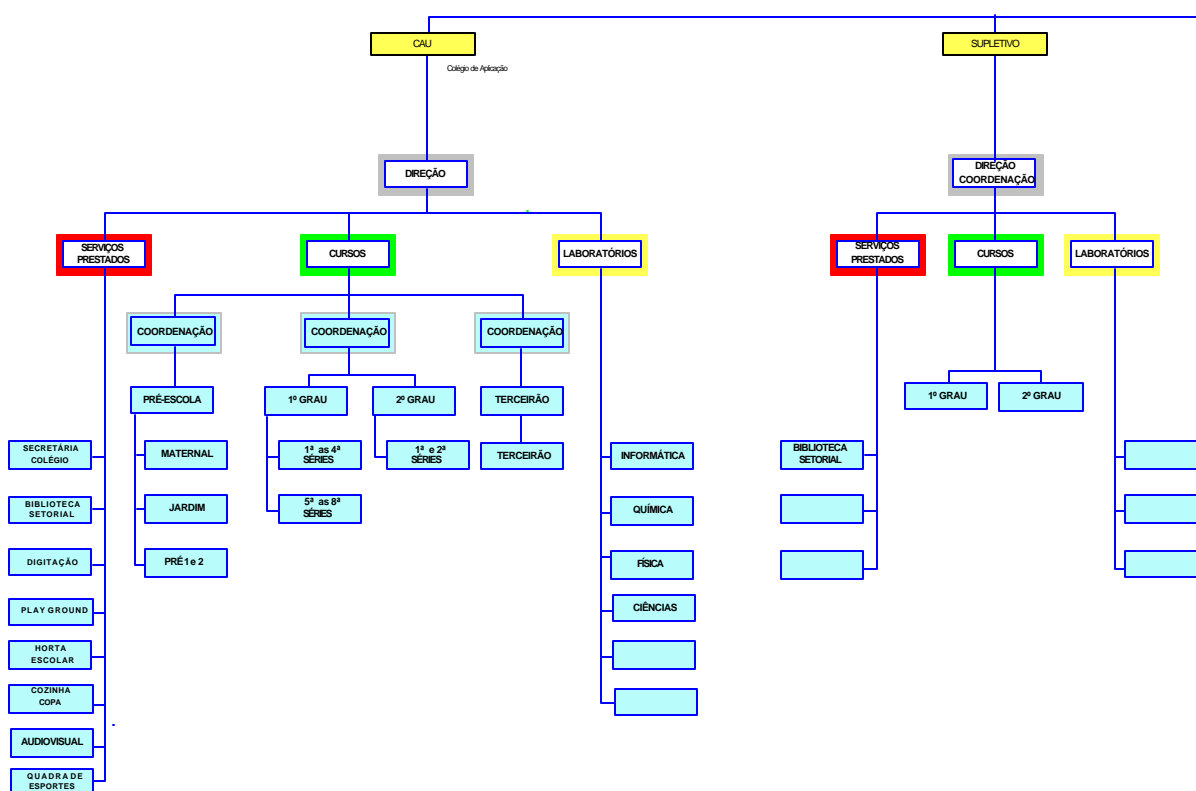


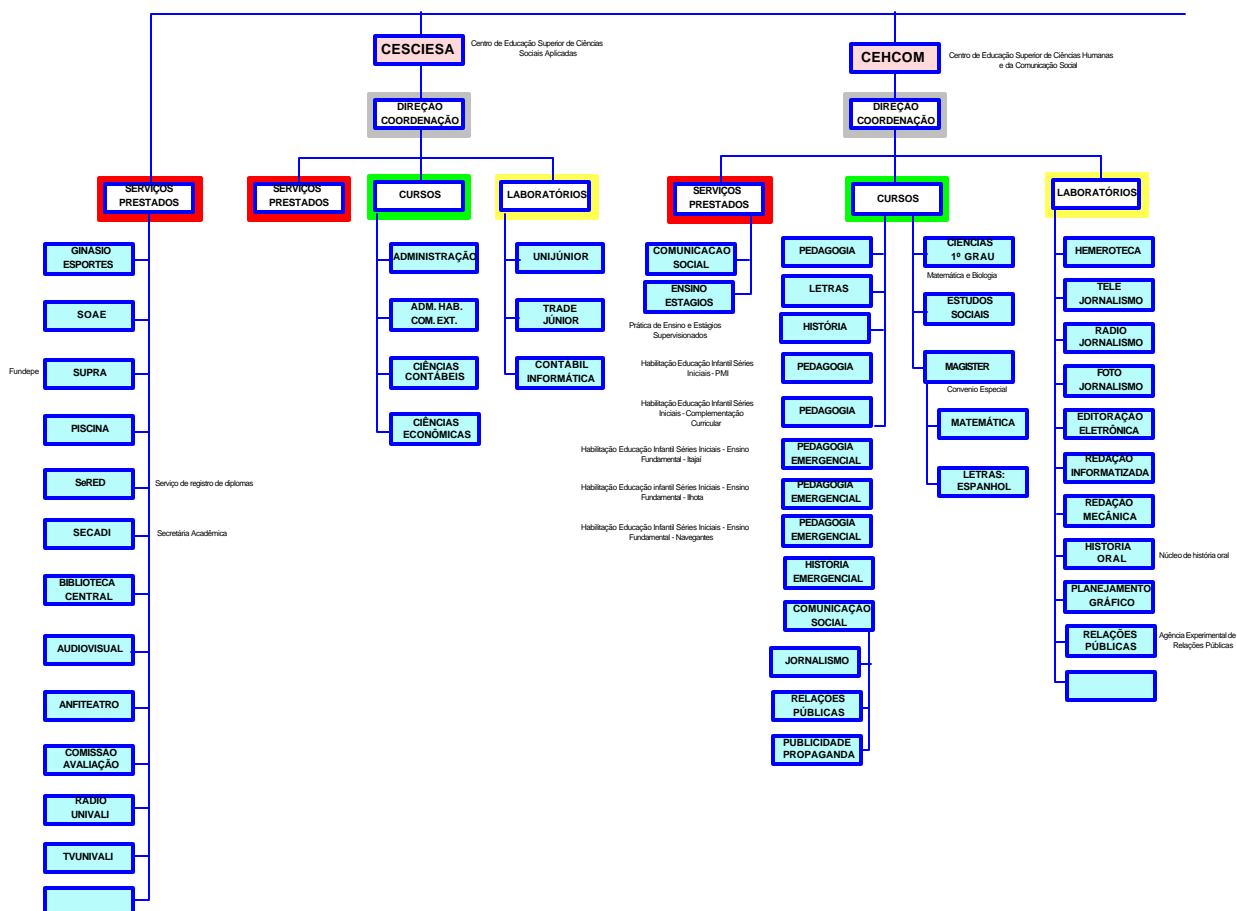
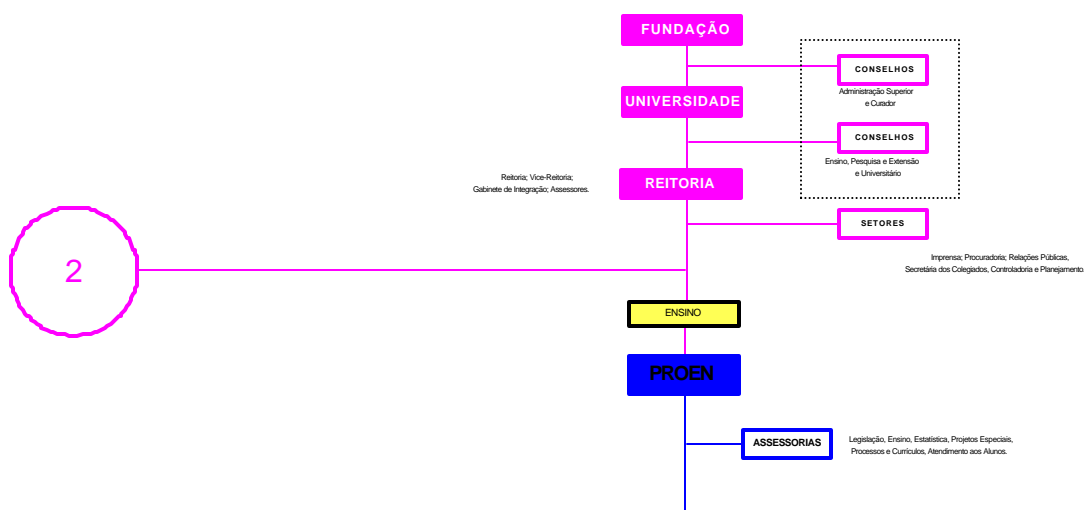


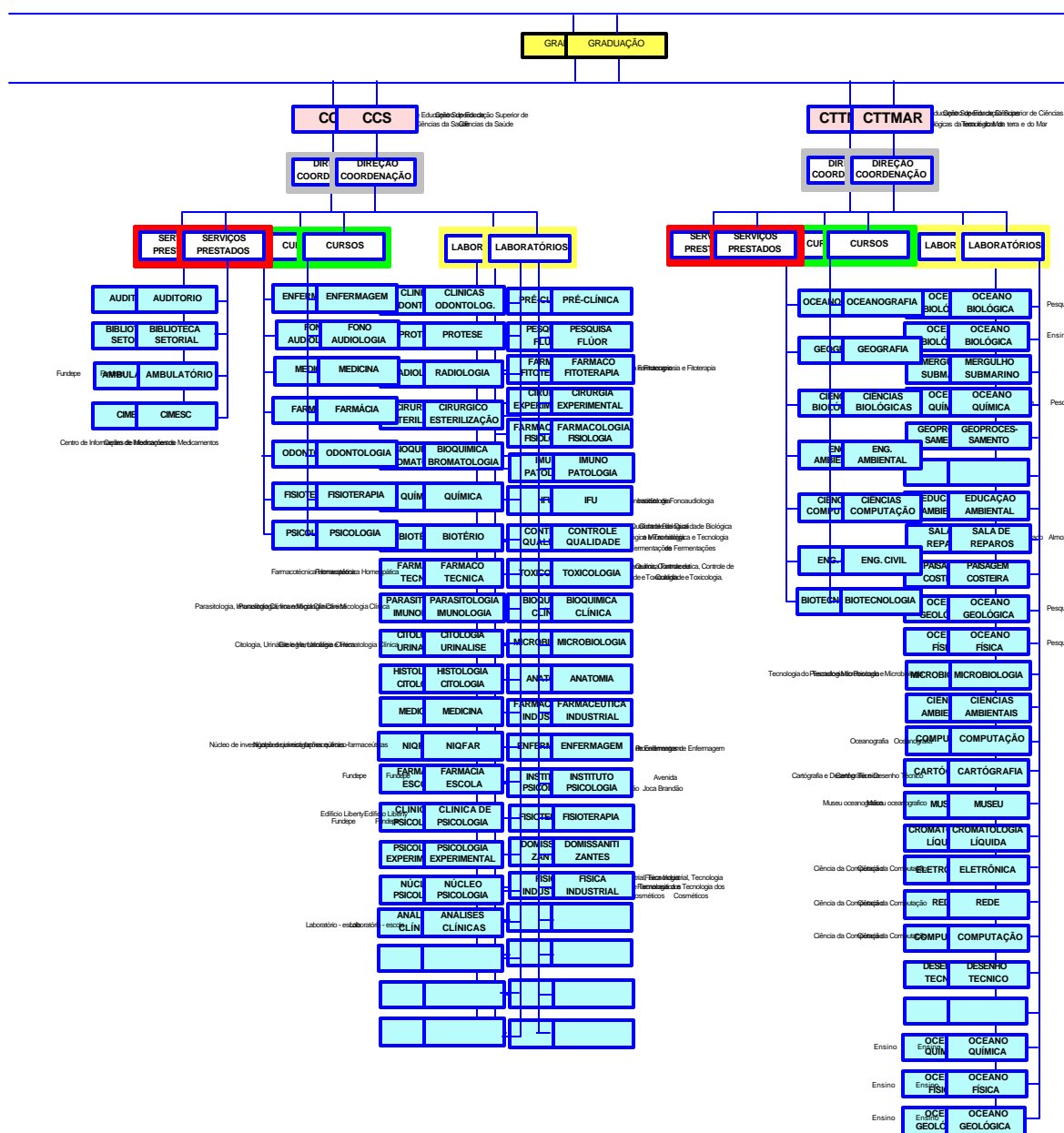
# UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ

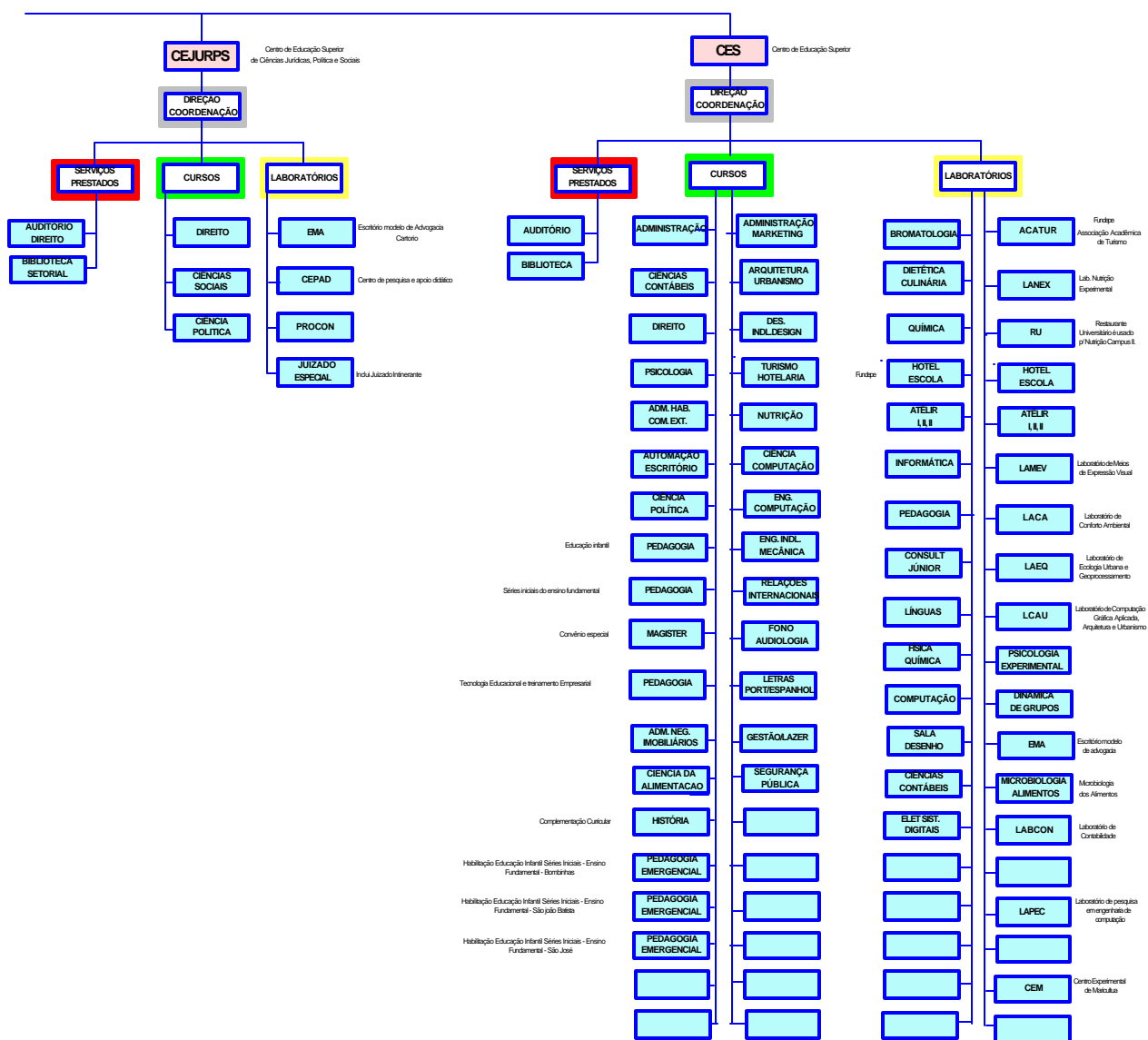
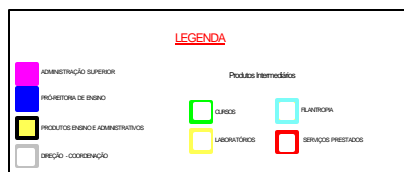
## MAPEAMENTO - UNIDADES DE RESULTADO

Visão Pró-Reitoria de Ensino









**ANEXO 6****RATEIO DAS DESPESAS INDIRETAS AOS CURSOS**

\*\*\*\*\*

